

Sechster Teil
Sondervorschriften für den Übergang vom
Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren

§ 36

Endbestände

idF des KStG v. 15. 10. 2002 (BGBl. I, 4144; BStBl. I, 1169)

(1) Auf den Schluss des letzten Wirtschaftsjahrs, das in dem Veranlagungszeitraum endet, für den das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034), letztmals anzuwenden ist, werden die Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals ausgehend von den gemäß § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, festgestellten Teilbeträgen gemäß den nachfolgenden Absätzen ermittelt.

(2) ¹Die Teilbeträge sind um die Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, und die in dem in Absatz 1 genannten Wirtschaftsjahr folgenden Wirtschaftsjahr erfolgen, sowie um andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die in dem in Absatz 1 genannten Wirtschaftsjahr erfolgen, zu verringern. ²Die Regelungen des Vierten Teils des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, sind anzuwenden. ³Der Teilbetrag im Sinne des § 54 Abs. 11 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, erhöht sich um die Einkommensteile, die nach § 34 Abs. 12 Satz 2 bis 5 einer Körperschaftsteuer von 45 vom Hundert unterlegen haben, und der Teilbetrag, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer in Höhe von 40 vom Hundert ungemildert unterlegen hat, erhöht sich um die Beträge, die nach § 34 Abs. 12 Satz 6 bis 8 einer Körperschaftsteuer von 40 vom Hundert unterlegen haben, jeweils nach Abzug der Körperschaftsteuer, der sie unterlegen haben.

(3) ¹Ein positiver belasteter Teilbetrag im Sinne des § 54 Abs. 11 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, ist dem Teilbetrag, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer in Höhe von 40 vom Hundert ungemildert unterlegen hat, in Höhe von 27/22 seines Bestands hinzuzurechnen. ²In Höhe von 5/22 dieses Bestands ist der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 des Gesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, zu verringern.

(4) Ist die Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) nach Anwendung der Absätze 2 und 3 negativ, sind diese Teilbeträge zunächst untereinander und danach mit den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt.

(5) ¹Ist die Summe der unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) nach Anwendung der Absätze 2 und 3 nicht negativ, sind zunächst die Teilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 und 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) zusammenzufassen. ²Ein sich aus der Zusammenfassung ergebender Negativbetrag ist vorrangig mit einem positiven Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) zu verrechnen. ³Ein negativer Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) ist vorrangig mit dem positiven zusammengefassten Teilbetrag im Sinne des Satzes 1 zu verrechnen.

(6) ¹Ist einer der belasteten Teilbeträge negativ, sind diese Teilbeträge zunächst untereinander zu verrechnen. ²Ein sich danach ergebender Negativbetrag mindert vorrangig den nach Anwendung des Absatzes 5 verbleibenden positiven Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034); ein darüber hinausgehender Negativbetrag mindert den positiven zusammengefassten Teilbetrag nach Absatz 5 Satz 1.

(7) Die Endbestände sind getrennt auszuweisen und werden gesondert festgestellt; dabei sind die verbleibenden unbelasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, in einer Summe auszuweisen.

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Georg **Thurmayr**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Aicher Fröhlich Dr. Thurmayr, Traunstein
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Düsseldorf

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 36

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 36	1	IV. Geltungsbereich des § 36	4
II. Rechtsentwicklung des § 36	2	V. Verhältnis des § 36 zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung und verfassungsrechtliche Einordnung des § 36	3	VI. Verfahrensfragen	6

**Erläuterungen zu Abs. 1:
 Letztmalige Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals als Ausgangspunkt für die Ermittlung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals**

	Anm.		Anm.
I. Zeitlicher Geltungsbereich: Anwendung bei letztmaliger Geltung des KStG 1999		II. Rechtsfolge: Ermittlung der Endbestände	
1. Allgemeines	10	1. Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals	15
2. Sonderfälle		2. Ausgangspunkt: Festgestellte Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals gem. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1999	16
a) Neu gegründete Körperschaften	11	3. Weiterentwicklung der Teilbeträge gemäß den nachfolgenden Absätzen	17
b) Im Liquidationsstadium befindliche Kapitalgesellschaften	12		
c) Besonderheiten bei Organschaft	13		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
 Änderung der Teilbeträge durch Gewinnausschüttungen**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2	20	 rung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals	25
B. Erläuterungen zu Satz 1		C. Erläuterungen zu Satz 2: Anwendung der Vorschriften des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens	30
I. Regelungsgegenstand: Minderung der Teilbeträge durch geleistete Ausschüttungen		D. Erläuterungen zu Satz 3: Erhöhung von Teilbeträgen durch erhaltene Gewinnausschüttungen	
1. Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruhen	21	I. Zweck der gesetzlichen Regelung	35
2. Andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen		II. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich	36
a) Andere Ausschüttungen	22	III. Zeitpunkt der Gewinnausschüttungen	37
b) Sonstige Leistungen	23	IV. Zulässigkeit der Saldierung der Erhöhung von EK 45 und EK 40 gemäß Satz 3 mit einer Minderung gemäß Satz 1	38
3. Zeitlicher Anwendungsbereich der Gewinnausschüttung in dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen Geltung des KStG nF bzw. letztmaligen Geltung des KStG 1999	24	V. Ermittlung des Erhöhungsbetrags: Jeweils nach Abzug der betreffenden Körperschaftsteuer	39
II. Rechtsfolge der Gewinnausschüttung: Verringe-			

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Umgliederung des EK 45**

	Anm.		Anm.
A. Regelungsgegenstand: Positiver Bestand an EK 45			
I. Beschränkung auf positive Bestände an EK 45	40	2. Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren und Übergangsvorschriften	
II. Zeitpunkt der Umgliederung des EK 45: Umgliederung nach Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen gem. Abs. 2	41	a) Entscheidungskriterien für die Anwendung des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens im Rahmen der Übergangsvorschriften	44
B. Rechtsfolge: Umgliederung in EK 40 und EK 02		b) Fehlende unbelastete Teilbeträge an verwendbarem Eigenkapital (EK 0)	45
I. Ökonomische Bedeutung der Umgliederung von EK 45 in EK 40 und EK 02: Mögliche Vernichtung von Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben . . .	42	c) Ausreichend hoher Bestand an unbelastetem verwendbarem Eigenkapital	46
II. Konsequenzen für die Ausschüttungspolitik: Nutzung des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens		d) Gestaltungsübergangen	47
1. Kennzeichen des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens	43	3. Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren und Halbeinkünfteverfahren	48
		4. Nutzung der sogenannten inkongruenten (disquotalen) Gewinnausschüttung	49

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Verrechnung einer negativen Summe von EK 01–EK 03**

	Anm.		Anm.
I. Regelungsgegenstand: Zusammenfassung von nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen	50	c) Bei positivem Bestand an EK 03	54
II. Rechtsfolgen	51	2. Ökonomische Wirkungen aus der Verrechnung mit belasteten Teilbeträgen . .	55
III. Ökonomische Wirkung der Umgliederungsvorschrift		IV. Konsequenzen für die Ausschüttungspolitik	
1. Ökonomische Wirkung aus der Summenbildung von EK 01–EK 03		1. Nutzung des sogenannten Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens	60
a) Bei positivem Bestand an EK 01 . . .	52	2. Maßnahmen zur Verminderung der Negativbestände an EK 01–EK 03 .	61
b) Bei positivem Bestand an EK 02 . . .	53		

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Verrechnung einer positiven Summe
von EK 01–EK 03**

	Anm.		Anm.
I. Regelungsgegenstand: Zusammenfassung von nicht mit Körperschaft- steuer belasteten Teilbeträ- gen 70	2. Rechtsfolge der Sätze 2 und 3: Verrechnung von Negativbeträgen 72	III. Ökonomische Wirkungen 73	
II Rechtsfolgen 1. Rechtsfolge des Satzes 1: Vorrangige Zusammen- fassung von EK 01 und EK 03 71			

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Umgliederung einer negativen Summe der belasteten
Teile des verwendbaren Eigenkapitals**

	Anm.		Anm.
I. Regelungsgegenstand 80 II. Rechtsfolgen 81		III. Ökonomische Wirkungen .. 82	

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Getrennter Ausweis und gesonderte Feststellung
der Endbestände**

	Anm.		Anm.
I. Verfahrensrechtliche Vorschrift 90		II. Getrennter Ausweis der End- bestände 91 III. Gesonderte Feststellung ... 92	

Allgemeine Erläuterungen zu § 36

Schrifttum: s. insbes. Vor § 36; BISCHOF/BÖRNER, Die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf die Beziehung zwischen Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern, *StuB* 2000, 1125; ROSE, Überlegungen zur Vermeidung nachteiliger Effekte aus der Umgliederung des verwendbaren Eigenkapitals zum 31. 12. 2000, *GmbHR* 2000, 1189; ALTENDORF, Praxisüberlegungen zu den Übergangsregelungen bei der Zwangsumwandlung des verwendbaren Eigenkapitals, *NWB* 2001, 4459; BINZ/SORG, Die verdeckte Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, *DStR* 2001, 1457; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Verlustvor- und -rücktrag beim Übergang zum neuen Körperschaftsteuersystem, *DStR* 2001, 641; FÖRSTER/OTT, Ausgewählte Beispiele zur Zwangsumgliederung des verwendbaren Eigenkapitals, *Stbg.* 2001, 349; HEY, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, *GmbHR* 2001, 1; JÜNGER, Liquidation und Halbeinkünfteverfahren, *BB* 2001, 69; MAACK, System-

übergreifende Liquidation von Kapitalgesellschaften, DStR 2001, 1064; OTT, Gewinnausschüttungspolitik bei Kapitalgesellschaften vor und nach der Systemumstellung im Körperschaftsteuerrecht, StuB 2001, 8; PRINZ, Leitgedanken zum Übergang des verwendbaren Eigenkapitals auf das neue Körperschaftsteuersystem und zur Ausschüttungspolitik, GmbHR 2001, 125; PRINZ/THURMAYR, Die „doppelte EK 45-Umgliederungsfälle“: Ist die Saldierung von empfangenen und geleisteten Gewinnausschüttungen in einer Kapitalgesellschaft gesetzlich ausgeschlossen?, GmbHR 2001, 798; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil II), DStR 2001, 1685; SCHIFFERS, Steueroptimale Gewinnverwendung bei personenbezogenen GmbH, GmbH-StB 2001, 136; SCHÖNWALD, Halbeinkünfteverfahren – Übergangsregeln. Darstellung der Sonderregelungen zur Umgliederung des verwendbaren Eigenkapitals, SteuerStud 2001, 116; SCHWEDHELM/BINNEWIES, Realisierung von Körperschaftsteuerguthaben zum Systemwechsel, DB 2001, 503; UHL/GEISSELMAYER, „Leg-ein-Hol-Zurück-Verfahren“ zur optimalen Nutzung des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens, DStR 2001, 385; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Unternehmenssteuerreform 2001: Die optimale Ausschüttungsstrategie, BB 2001, 1381; NEU, Die Liquidationsbesteuerung der GmbH, GmbHR 2002, 57; RÖDDER/SCHUMACHER, UntStFG: Wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; STRECK/BINNEWIES, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Behandlung des Körperschaftsteuer-Guthabens von Körperschaften im Rahmen der Systemumstellung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren, DB 2002, 1956; BRINKMEIER, Die Liquidationsbesteuerung der GmbH – Konsequenzen aus dem BMF-Schreiben vom 26. 8. 2003, GmbH-StB 2003, 289.

1

I. Überblick zu § 36

Im Rahmen der Übergangsvorschriften stellt § 36 die Weichen vom kstl. Anrechnungsverfahren mit seiner Gliederung des vEK gem. § 30 aF zum Halbeinkünfteverfahren, welches eine detaillierte EK-Gliederung nicht mehr vorsieht (vgl. KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12582 Rn. 12), sondern nur noch für das stl. Einlagekonto gem. § 27 eine Fortschreibung anordnet. Die Weichenstellung wurde erforderlich, da sich der Gesetzgeber gegen ein zeitlich unbefristetes Nebeneinander des bisherigen Anrechnungsverfahrens und des neuen Halbeinkünfteverfahrens entschieden hat; das Nebeneinander wurde vielmehr auf ein Jahr begrenzt (zum zeitlich gestuften Übergangsregime s. Vor § 36 Anm. R 4 ff.). Die Abgrenzungsfunktion kommt auch im Aufbau des § 36 zum Ausdruck. Abs. 1 normiert als Ausgangspunkt die letzte vEK-Gliederung der betreffenden Körperschaft. Abs. 2–6 enthalten verschiedene Umgliederungsschritte, mit denen das bisherige, zT stark zergliederte vEK zusammengefaßt wird. Abs. 7 schließlich setzt den Schlußpunkt mit der gesonderten Feststellung der nach den einzelnen Umgliederungsschritten noch verbliebenen Teilbeträge des vEK.

Den Endbeständen kommt für das Halbeinkünfteverfahren in zweifacher Hinsicht Bedeutung zu. Erstens dienen sie dazu, zeitlich befristet für einen Übergangszeitraum von maximal 18 Wj. das bisherige EK 40 (in Form des KStGuthabens) sowie EK 02 weiter fortzuschreiben. Zweitens bilden sie die Grundlage für die zeitlich unbefristete Fortführung des bisherigen EK 04 in dem stl. Einlagekonto gem. § 27. Letzteres regelt § 39, wonach ein positiver Endbestand des EK 04 als Anfangsbestand des stl. Einlagekontos iSd. § 27 erfaßt wird.

Die von § 36 angeordneten Umgliederungen sowie Bereinigungen vollziehen sich in fünf Schritten:

Schritt 1: Ausgangspunkt für die Ermittlung der Endbestände ist gem. Abs. 1 die letzte Feststellung des vEK nach altem Recht (§ 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aF).

Regelmäßig ist dies die vEK-Gliederung zum 31. 12. 2000 bzw. zum Schluß des Wj. 2000/2001 bei vom Kj. abweichendem Wj. (zum Sonderausweis des für Ausschüttungen verwendbaren Teils des Nennkapitals vgl. Anm. 90).

Schritt 2: Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen. Nach Abs. 2 werden die Gewinnausschüttungen berücksichtigt, welche die unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen noch unter der Geltung des abgeschafften Anrechnungsverfahrens vornehmen, bzw. welche sie von anderen Körperschaften und Personenvereinigungen erhalten. Bei der Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen ist zu unterscheiden:

▶ *Vorgenommene Gewinnausschüttungen:* Zur Verminderung des vEK ist erforderlich, daß die Gewinnausschüttungen innerhalb eines bestimmten Zeitraums erfolgen. Sogenannte ordentliche Gewinnausschüttungen (auf einem Gewinnverteilungsbeschluß beruhende Gewinnausschüttungen für ein abgelaufenes Wj.) müssen im Jahr 2001 (Wj. 2001/2002 bei abweichendem Wj.) erfolgen, dh. bei der Körperschaft bzw. Personenvereinigung abfließen. Andere Ausschüttungen, dh. insbesondere vGA bzw. Vorabauschüttungen, müssen ein Wj. früher, dh. in 2000 bzw. 2000/2001 erfolgen.

▶ *Erhaltene Gewinnausschüttungen:* Diese Gewinnausschüttungen verändern das vEK dann, wenn auf sie noch die Vorschriften des kstl. Anrechnungsverfahrens anwendbar sind. Ob das EK 45 oder EK 40 erhöht wird, hängt davon ab, welcher Vorbelastung die Gewinnausschüttung auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft bzw. Personenvereinigung unterlag.

Schritt 3: Umgliederung des EK 45. Gem. Abs. 3 wird ein verbleibender positiver Teilbetrag an EK 45 umgegliedert in EK 40 (27/22 des Bestands an EK 45) und EK 02 (– 5/22 des Bestands an EK 45). In diesem dritten Schritt liegt die eigentliche Problematik der Umgliederungsvorschriften des § 36 (zur Kritik s. Vor § 36 Anm. R 33).

Schritt 4: Bereinigungen. Die bisherige vEK-Gliederung zeichnete sich dadurch aus, daß zahlreiche verschiedene Teilbeträge des vEK nebeneinander bestanden. Aus dieser Vielzahl sind zukünftig nur noch 3 Teilbeträge (zumindest für eine Übergangszeit) von Bedeutung; der Rest wird Bestandteil der sonstigen Rücklagen. Dieser Komprimierung dient der vierte Schritt, indem folgende Verrechnungen in Abs. 4–6 angeordnet werden:

- ▷ eine negative Summe aus den Teilbeträgen EK 01, EK 02 und EK 03 ist zunächst mit etwaig vorhandenem EK 30 und anschließend mit EK 40 zu verrechnen (Abs. 4);
- ▷ ist die Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03 entweder positiv oder beläuft sie sich auf Null, werden zunächst die Teilbeträge des EK 01 und EK 03 zu einer Summe zusammengefaßt. Sofern diese Summe ein anderes Vorzeichen aufweist als das EK 02, erfolgt eine vorrangige Verrechnung mit dem EK 02. Ist der zusammengefaßte Betrag an EK 01 und EK 03 negativ, erfolgt eine vorrangige Verrechnung mit positivem EK 02. Ein positiver Betrag aus EK 01 und EK 03 wird vorrangig mit einem negativen Bestand an EK 02 verrechnet (Abs. 5);
- ▷ sind das EK 45, EK 40 oder EK 30 negativ, werden die Minusbestände zunächst mit etwaig vorhandenen positiven Beträgen an EK 40 und/oder EK 30 verrechnet. Zwar spricht der Gesetzeswortlaut allgemein von belasteten Teilbeträgen. In der Praxis wird diese Regelung faktisch nur bei negativem EK 40 zum Tragen kommen. Ein nach der Verrechnung verbliebener Negativbetrag wird zunächst mit positivem EK 02 saldiert. Sollte auch dieser Saldo

ein Minuszeichen aufweisen, ist dessen Verrechnung mit der zusammengefaßten Summe aus EK 01 und EK 03 vorgeschrieben (Abs. 6).

Schritt 5: Gesonderte Feststellungen. Abschließend wird das Ergebnis der verschiedenen Umgliederungen und Bereinigungen gesondert festgestellt. Dabei werden die Bestände an EK 01 und EK 03 in einer Summe ausgewiesen. Gesondert festgestellte Beträge an EK 40, EK 02 sowie EK 04 bilden die Grundlage für während eines Übergangszeitraums von 18 Wj. mögliche, zT aber zeitlich ausgesetzte KStMinderungen aus dem früheren EK 40 (§ 37), KStErhöhungen aus ehemaligem EK 02 (§ 38) bzw. dauerhaft für einen Positivbestand an das EK 04 (§ 39).

2

II. Rechtsentwicklung des § 36

StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428): § 36 wurde durch das StSenkG in das KStG eingefügt und umfaßt seitdem die Ermittlung der auf Grund der Beendigung des Anrechnungsverfahrens letztmalig festzustellenden Endbestände des vEK.

StEugIG v. 19. 12. 2000 (BGBl. I, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 2 Satz 3 wurde die Verweisung auf § 34 Abs. 10a redaktionell geändert (s. Anm. 35).

UnStFG v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35): Durch das UnStFG wurden Abs. 4–6 redaktionell geändert und es erfolgten einige Klarstellungen. Materiell-rechtliche Änderungen ergaben sich dadurch nicht (zum Teil str.) Die Abs. 1–3 blieben unverändert. Allerdings wurden durch das UnStFG die Folgen bei Liquidation von Körperschaften in § 40 Abs. 4 gesondert geregelt (s. auch Anm. 12).

3

III. Bedeutung und verfassungsrechtliche Einordnung des § 36

Zur Bedeutung des § 36, insbesondere auch zur verfassungsrechtlichen Einordnung der §§ 36ff, vgl. insbes. Vor § 36 Anm. R 21 ff.). Danach ist zwar die Befristung der Fortgeltung des Vollarrechnungsverfahrens auf lediglich ein Jahr nicht unproblematisch und wäre eine Verlängerung des Übergangsregimes auf zB 5 Jahre wünschenswert gewesen. Gleichwohl dürfte sich diese Regelung grundsätzlich im Rahmen dessen bewegen, was das BVerfG dem Gesetzgeber als Freiheit für die Änderung von Steuergesetzen gewährt. Da allerdings bei der Beurteilung der Frage, ob ein Gesetz gegen das Rückwirkungsverbot verstößt, dem Dispositionsschutz des Steuerpflichtigen zunehmend größere Bedeutung zukommt (zum Diskussionsstand vgl. Einf. ESt. Anm. 525 f.; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 4 Rn. 177 f. mwN), kann § 36 in einzelnen Teilbereichen zumindest verfassungsrechtlich problematisch sein. Dies gilt dann, wenn ein Stpfl. keine Dispositionen mehr treffen kann, um einer etwaigen wirtschaftlich nachteiligen Umgliederung, die zu einer Vernichtung von KStGuthaben führt, zu entgehen. Diese Problematik stellt sich insbesondere bei Gewinnausschüttungen innerhalb von Unternehmensverbindungen gem. Abs. 2 Satz 3 (vgl. hierzu Anm. 38) oder bei Körperschaften, welche aufgrund von bestehenden Verlustvorträgen handelsrechtlich keine Gewinnausschüttungen vornehmen und demzufolge das KStGuthaben in etwaig vorhandenem EK 45/EK 40 nicht mobilisieren können (weitergehend STRECK/BINNEWIES, DB 2002, 1956 ff., die mit eingehender Begründung gravierende verfassungsrechtliche Bedenken gegen die

Behandlung der unter Geltung des KStAnrechnungsverfahrens angesammelten KStGuthaben unter den Gesichtspunkten einer unzulässigen Rückwirkung sowie eines unverhältnismäßigen Eingriffs in die grundrechtlich geschützten Eigentumsrechte erheben).

Gegen eine generelle Verfassungswidrigkeit des § 36 unter dem Gesichtspunkt des Dispositionsschutzes spricht ferner, daß zahlreiche Stpfl. das Übergangsregime zur Vornahme von besonders hohen Ausschüttungen, dh. zu Dispositionen, genutzt haben. Dies gilt insbesondere auch für Publikums-Aktiengesellschaften mit einer Aktionärsstruktur, deren EStSatz im Durchschnitt der Aktionäre unter 46,15 vH lag (vgl. zu den Indifferenzsteuersätzen Vor § 36 Anm. R 29 sowie R 44). Diese Ausschüttungen führten in der Folge zu einer Erosion des KStAufkommens in 2001 und 2002 (aufgrund der durch die Gewinnausschüttungen ausgelösten KStMinderungen), Erhöhung des Aufkommens aus den nicht veranlagten Steuern vom Ertrag, dh. unter anderem KapErtrSt. vor allem in 2001 (einzubehalten aufgrund der Gewinnausschüttungen) und Rückgang der Einnahmen aus der veranlagten ESt. in 2001 und 2002 aufgrund der KStAnrechnungsguthaben. Dies zeigt der folgende Auszug aus den kassenmäßigen Steuereinnahmen, gegliedert nach Steuerarten (Quelle: Bundesfinanzministerium):

Steuerart	1998 Mio. €	1999 Mio. €	2000 Mio. €	2001 Mio. €	2002 Mio. €
Veranlagte ESt.	5 683,7	10 887,0	12 224,7	8 771,4	7 540,7
Nicht veranlagte Steuern vom Ertrag	11 631,1	11 308,2	13 514,9	20 884,6	14 023,6
KSt.	18 508,6	22 359,2	23 574,8	– 425,6	2 864,1

Unabhängig davon, ob § 36 unter dem Gesichtspunkt des Dispositionsschutzes als verfassungsgemäß oder -widrig eingestuft werden sollte, zeigt die Reaktion der Stpfl. auf das kurze Übergangsregime von 1 Jahr das geringe Vertrauen in die Verlässlichkeit der Steuergesetzgebung, da dem KStMinderungsanspruch gem. § 37, der sich aus dem bisherigen EK40 ableitet, offenbar nicht die Bedeutung beigemessen wurde wie dem KStAnrechnungsanspruch. Zahlreiche Stpfl. haben damit selbst Progressionsnachteile in Kauf genommen (zur Ausschüttungspolitik vgl. Anm. 44 ff.). Wie das im Rahmen des StVergAbG eingefügte Moratorium zur Realisierung des KStGuthabens gem. § 37 Abs. 2a zeigt, war diese Skepsis der Stpfl. durchaus berechtigt.

IV. Geltungsbereich des § 36

4

Sachlicher Geltungsbereich: § 36 ist eine speziell auf die Gliederung des vEK für das Übergangsjahr zugeschnittene Norm. Dabei werden die einzelnen Teilbeträge des vEK in verschiedenen Schritten umgegliedert und zusammengefaßt, um als Ausgangsbasis für das zukünftig anzuwendende Halbeinkünfteverfahren dienen zu können.

Persönlicher Geltungsbereich: Der persönliche Geltungsbereich des § 36 leitet sich aus dessen sachlichem Geltungsbereich ab. Obwohl § 36 nicht ausdrück-

lich bestimmt, wer von dieser Umgliederungsvorschrift betroffen ist, läßt sich dieser Personenkreis eindeutig abgrenzen. § 36 ist anwendbar auf

- ▷ unbeschränkt stpfl. KapGes. Diese unterlagen unmittelbar den bisherigen Vorschriften zum kstl. Anrechnungsverfahren gem. §§ 27 ff. aF;
- ▷ unbeschränkt stpfl. Körperschaften, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören (§ 43 aF). Bei diesen Körperschaften galten gem. § 43 aF die §§ 27–42 aF sinngemäß. Zu diesen sonstigen Körperschaften zählen die Genossenschaften sowie die sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts, nicht jedoch rechtsfähige Stiftungen und Anstalten, da sie keine Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG aF bewirken. Aus diesem Grund wird auch der VVaG nicht von § 36 erfaßt (zum Anwendungsbereich von § 43 aF s. § 43 aF Anm. 11 ff.);
- ▷ unbeschränkt stpfl. Personenvereinigungen. Soweit Personenvereinigungen Leistungen erbringen, welche bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören, wurden sie von § 43 aF über dessen Wortlaut hinaus erfaßt. Grund hierfür ist, daß § 43 aF seinem Sinn entsprechend alle KStSubjekte erfassen mußte, auf die das Anrechnungsverfahren Anwendung finden sollte (hM; zB § 43 aF Anm. 12). Dies konnte auf Realgemeinden sowie wirtschaftliche Vereine zutreffen (zur Abgrenzung s. § 43 aF Anm. 40; DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBERG/JOST/WITT, § 43 aF Rn. 5 ff.).

Auf unbeschränkt stpfl. Vermögensmassen ist § 36 nicht anzuwenden. Vermögensmassen können zwar gem. § 1 Abs. 1 unbeschränkt kstpfl. sein. Sie wurden jedoch nicht von § 43 aF erfaßt.

Ausländische Körperschaften oder Personenvereinigungen fallen nur dann in den Anwendungsbereich des § 36, wenn sie unbeschränkt stpfl. sind, dh. entweder ihren Sitz (wohl nur ausnahmsweise) oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben.

Zeitlicher Geltungsbereich: s. Anm. 10.

5 V. Verhältnis des § 36 zu anderen Vorschriften

Vgl. hierzu Vor § 36 Anm. R 51 ff.

6 VI. Verfahrensfragen

§ 36 enthält in Abs. 7 die verfahrensrechtlichen Vorschriften zur Behandlung der umgegliederten und bereinigten Teilbeträge des vEK; es wird die gesonderte Feststellung der Endbestände angeordnet.

Über Abs. 7 hinaus ist auch Abs. 1 verfahrensrechtlich von Bedeutung, da als Ausgangspunkt für die verschiedenen Umgliederungsschritte die letzte gesonderte Feststellung des vEK festgelegt wird. Aus dem Zusammenhang von Abs. 1 und Abs. 7 stellt sich zB die Frage, ob der letzte Feststellungsbescheid des vEK ein Grundlagensbescheid für die gesonderte Feststellung der Endbestände gem. Abs. 7 ist. Dies ist uE zu bejahen (im einzelnen s. Anm. 16).

7–9 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Letztmalige Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals als Ausgangspunkt für die Ermittlung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals

I. Zeitlicher Geltungsbereich: Anwendung bei letztmaliger Geltung des KStG 1999

1. Allgemeines

10

Abs. 1 bestimmt den Zeitpunkt der Ermittlung der Endbestände der Teilbeträge des vEK.

Auf den Schluß des Wirtschaftsjahrs: Damit übernimmt Abs. 1 die gesetzliche Regelung in § 30 Abs. 1 KStG 1999, wonach das vEK zum Schluß eines jeden Wj. entsprechend seiner Tarifbelastung zu gliedern ist.

Letztes Wirtschaftsjahr: Enden zB durch Umstellung mehrere Wj. in dem VZ der letztmaligen Geltung des KStG 1999, ist auf das letzte Wj. abzustellen. Die vEK-Endbestände werden damit nur einmal ermittelt.

Letztmalige Geltung des KStG 1999: Abs. 1 korrespondiert mit § 34 Abs. 1 bzw. Abs. 1 a, welche die erstmalige Anwendung des neuen KStRechts regeln. Danach sind folgende Fälle zu unterscheiden (zur Kritik an der neuen Gesetzestechnik bei abweichendem Wj. vgl. DÖRSCH/PUNG, DB 2000, Beilage 10, 3; eine instruktive Übersicht zum Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren findet sich in der VfG. der OFD Koblenz v. 15. 5. 2001, StEK KStG 1977 § 36 Nr. 10).

► *Wirtschaftsjahr entspricht Kalenderjahr:* Die Endbestände sind zum 31. 12. 2000 zu ermitteln. Dieser Zeitpunkt gilt auch in denjenigen Fällen, in denen eine Körperschaft ihr Wj. noch im Jahr 2000 auf das Kj. oder erstmals im Jahr 2001 auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum umstellt (s. auch BMF v. 6. 11. 2003, BStBl. I, 575 Rn. 2 einschließlich der Voraussetzungen für eine wirksame Umstellung des Wj. in Rn. 3).

► *Wirtschaftsjahr weicht vom Kalenderjahr ab:* Die Endbestände sind zum Ende des Wj. 2000/2001 zu ermitteln, zB bei einem vom 1. 7. bis 30. 6. dauernden Wj. zum 30. 6. 2001. Wird im Jahr 2001 das Wj. auf das Kj. umgestellt, sind wegen des Abstellens auf das letzte Wj. die Endbestände zum 31. 12. 2001 zu ermitteln (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 KStG Rn. 11).

Wegen dieser Unterschiede bei der letztmaligen Anwendung des KStG 1999 bieten sich in der Umstellung des Wj. zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten (vgl. hierzu eingehend ORTH, DB 2000, 2136 ff.).

2. Sonderfälle

a) Neu gegründete Körperschaften

11

Soweit im VZ 2000 Körperschaften (zB Vorgesellschaften, nicht aber Vorgründungsgesellschaften) neu gegründet wurden, gelangt das bisherige KStRecht zur Anwendung. Diese Körperschaften unterliegen ohne weitere Besonderheiten den Umgliederungsvorschriften.

Bei einer im VZ 2001 neu gegründeten Körperschaft ist auf deren Ergebnis das neue KStRecht anzuwenden (s. auch BMF v. 6. 11. 2003, BStBl. I, 575 Rn. 2), und zwar unabhängig davon, ob das Wj. mit dem Kj. übereinstimmt oder nicht.

Demzufolge kann es für diese Körperschaften auch bei abweichendem Wj. eine Feststellung von Endbeständen des vEK grundsätzlich nicht geben.

Eine Ausnahme besteht allerdings bei neu gegründeten Körperschaften, welche Beteiligungen halten und Gewinnausschüttungen von anderen Körperschaften empfangen, die noch dem Anrechnungsverfahren unterliegen. Diese Ausnahme ist Folge der Regelungen zum Sondersteuersatz von 45 vH bzw. 40 vH bei Ausschüttung von Alrücklagen während des Übergangsregimes.

Gem. § 34 Abs. 1 gilt das neue KStRecht erstmals ab dem VZ 2001, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist. Dazu zählt auch § 34 Abs. 12, welcher die letztmalige Anwendung des Anrechnungsverfahrens regelt. § 34 Abs. 12 Sätze 2 ff. bestimmt, daß bei Körperschaften, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören, die KSt. 45 vH der Einnahmen zuzüglich des KStAnrechnungsguthabens beträgt, sofern die Ausschüttung aus EK 45 bei der ausschüttenden Körperschaft finanziert wird. § 34 Abs. 12 Sätze 6 ff. enthält die entsprechende Regelung für Ausschüttungen, welche aus dem EK 40 finanziert werden, allerdings mit der Besonderheit, daß bezüglich der empfangenden Körperschaft nicht danach differenziert wird, wie deren Leistungen bei deren Empfängern besteuert werden. Gleichzeitig steht der empfangenden Körperschaft das durch die Ausschüttungen vermittelte KStAnrechnungsguthaben zu (§ 49 Abs. 1 aF iVm. § 52 Abs. 50 c EStG).

§ 34 Abs. 12 unterscheidet nicht zwischen bereits bestehenden und neu gegründeten Körperschaften. Demzufolge unterliegen auch neu gegründete Körperschaften den Regelungen zu den Sondersteuersätzen. Da bei in 2001 neu gegründeten Körperschaften Altbestände an vEK nicht vorhanden sein können, stellt sich die Frage, wie derartige Fälle im Rahmen des § 36 behandelt werden. Dabei ist der Auffassung von DÖTSCH/PUNG zuzustimmen (GmbHR 2001, 641 [647 f.]), wonach auf den Gründungszeitpunkt der neu gegründeten Körperschaft Teilbeträge mit Nullbeständen gebildet und die Zugänge analog § 36 Abs. 2 Satz 3 behandelt werden (glA DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 36 Rn. 6 b sowie FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 Rn. 15).

Darin liegt uE eine echte Rückwirkung für die betroffenen Körperschaften (vgl. auch Anm. 36).

12 b) Im Liquidationsstadium befindliche Kapitalgesellschaften

Ursprünglich enthielten die gesetzlichen Vorschriften zum Übergangsregime überhaupt keine Regelungen für Körperschaften, welche sich zum Zeitpunkt des Systemwechsels in Liquidation befinden (sog. systemübergreifende Liquidation). Diese Lücke im Gesetz wurde erst durch das UntStFG v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35) geschlossen, indem nunmehr

- ▷ § 34 Abs. 14 nF die Vorschriften zur erstmaligen Anwendung des neuen KStRechts bei in Liquidation befindlichen Körperschaften und Personenvereinigungen enthält;
- ▷ § 40 Abs. 4 nF die Regelungen zur Minderung bzw. Erhöhung der KSt. gem. §§ 37, 38 nF bei der Vermögensverteilung der Körperschaft/Personenvereinigung umfaßt, sofern auf diese StSubjekte das neue KStRecht zur Anwendung gelangt.

Demgegenüber enthält Abs. 1 für die Ermittlung der vEK-Endbestände von Körperschaften, welche sich in Liquidation befinden, selbst keine gesonderte Regelung zur letztmaligen Gliederung des vEK.

Allgemeine Grundsätze der Liquidationsbesteuerung: Wird eine unbeschränkt stpfl. KapGes., eine unbeschränkt stpfl. Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder ein unbeschränkt stpfl. VVaG nach der Auflösung abgewickelt, ist gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen. Dabei soll der Besteuerungszeitraum gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 drei Jahre nicht übersteigen. Demgemäß sind im Fall der Liquidation für die Besteuerung diejenigen Vorschriften maßgeblich, welche für den VZ gelten, in dem der Besteuerungszeitraum endet. So ist bei einer Änderung des Steuersatzes der im letzten VZ maßgebende Steuersatz der Liquidationsveranlagung zugrunde zu legen (glA GRAFFE in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 41 KStG 1999 Rn. 21). Da § 11 KStG durch das StSenkG nicht geändert wurde, gelten die bisherigen Grundsätze weiterhin.

Zum Ende des Besteuerungszeitraums ist das vEK der KapGes. bzw. der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft (nicht aber VVaG, da dieser nicht gliederungspflichtig ist; BFH v. 13. 11. 1991 I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; Abschn. 96 Abs. 2 KStR 1995) letztmalig zu gliedern (vgl. Neu, GmbHR 2000, 57 [60]). Während des Abwicklungszeitraums aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften erstellte Jahresabschlüsse (zB § 170 AktG, § 71 GmbHG) sind für die Gliederungsrechnung ohne Bedeutung, da es sich dabei nicht um Steuerbilanzen handelt (Abschn. 95a Abs. 1 Satz 2 KStR 1995; Ausnahmen bestehen lediglich für nach § 11 Abs. 1 Satz 2 verkürzte Abwicklungszeiträume, vgl. allgemein § 41 aF Anm. 40 bzw. BLÜMICH/WIED, § 41 KStG 1999 Rn. 45 ff.).

Liquidationsbesteuerung und Ermittlung der Endbestände gem. § 36: Erstreckt sich im Einzelfall der Abwicklungszeitraum über den Zeitpunkt des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren hinweg (sog. systemübergreifende Liquidation), umfaßt der Besteuerungszeitraum die VZ der erstmaligen Geltung des KStG nF bzw. der letztmaligen Gliederung des vEK gem. Abs. 1. Das Ende des Besteuerungszeitraums liegt dann in einem VZ, in welchem das neue KStRecht bereits Anwendung findet und demzufolge eine vEK-Gliederung nicht mehr vorzunehmen ist.

Beispiel: Im Juni 2000 wird die Liquidation der A-GmbH beschlossen. Auf die Bildung eines Rumpfwj. verzichtet die A-GmbH i. L. entsprechend dem Wahlrecht des Abschn. 46 Abs. 1 Satz 5 KStR 1995 (zur entgegenstehenden BFH-Rspr. vgl. § 11 Anm. 42; GRAFFE in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 41 KStG 1999 Rn. 20). Die Abwicklung der A-GmbH i. L. ist im November 2002 beendet. Von der A-GmbH i. L. wurde eine Gliederung des vEK auf den 31. 12. 1999 vorgenommen. Diese Gliederung weist einen positiven Bestand an EK 45, aber kein unbelastetes vEK aus. Die nächste und damit letzte vEK-Gliederung wäre nach dem bisherigen KStRecht für November 2002 durchzuführen (vgl. § 41 aF Anm. 37). Zum 31. 12. 2000 sowie zum 31. 12. 2001 wären trotz Erstellung von Liquidations-Jahresabschlüssen vEK-Gliederungen nicht vorzunehmen. Die A-GmbH i. L. nimmt im Jahr 2000 eine ordentliche Gewinnausschüttung für das Geschäftsjahr 1999 vor und beschließt im Februar 2001 eine weitere nachträgliche Gewinnausschüttung für das Geschäftsjahr 1999, um das restliche EK 45 vollständig verbrauchen zu können.

► *Wahlrecht des Steuerpflichtigen:* Für die Fälle der systemübergreifenden Liquidation enthält nunmehr § 34 Abs. 14 nF eine ausdrückliche gesetzliche Regelung (kurzer Überblick s. § 40 Anm. 58; zu den früheren Abgrenzungsproblemen und Lösungsmöglichkeiten vgl. MAACK, DStR 2001, 1064 f.). § 34 Abs. 14 Satz 1 nF gibt zunächst den Grundsatz wieder, daß bei Liquidationen, deren Besteuerungszeitraum im Jahr 2001 endet, erstmals das neue KStRecht anzuwenden ist. Der Wortlaut von § 34 Abs. 14 Satz 1 nF ist insoweit etwas mißglückt, als das neue KStRecht selbstverständlich auch für Liquidationen gelten muß, welche in

späteren VZ, zB 2002 oder 2003, enden. § 34 Abs. 14 Satz 1 nF ist dahingehend auszulegen, daß „im Jahr 2001“ als „ab dem Jahr 2001“ zu verstehen ist, dh. im Beispielsfall auch auf die A-GmbH i. L. Dies hat Bedeutung für die Anwendung des KStSatzes (zB 26,5 vH bei Beendigung der Liquidation in 2003; § 34 Abs. 11 a nF).

Im Anschluß an diesen Grundsatz bestimmt § 34 Abs. 14 Satz 2 nF, daß bei systemübergreifenden Liquidationen die Körperschaft folgendes Wahlrecht besitzt:

- ▷ auf Antrag der Körperschaft, welcher bis zum 30. 6. 2002 zu stellen ist, endet der (erste) Besteuerungszeitraum mit Ablauf des 31. 12. 2000. Nach zutreffender Auffassung der FinVerw. handelt es sich bei diesem Datum um eine Ausschlußfrist (BMF v. 26. 8. 2003, BStBl. I, 434 Rn. 7), deren Überschreitung verfahrensrechtlich nur unter den engen Voraussetzungen des § 110 AO (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) unschädlich ist (vgl. hierzu auch die ähnlich gelagerte Problematik der Antragsfrist beim Vorsteuer-Vergütungsverfahren gem. § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG). Der Antrag hat die folgenden drei Konsequenzen für die Körperschaft:
 - erstens gelten für den Besteuerungszeitraum die Vorschriften des KStG 1999, dh. unter anderem auch die KStSätze;
 - zweitens wird durch den Antrag der Abwicklungszeitraum in zwei Besteuerungszeiträume aufgeteilt, weshalb § 34 Abs. 14 Satz 3 nF zutreffend die Aufstellung eines Zwischenabschlusses auf den 31. 12. 2000 vorschreibt. Dieser Zwischenabschluß ist dann nicht mit einem besonderen Mehraufwand verbunden, wenn ohnehin zu diesem Zeitpunkt in Erfüllung gesellschaftsrechtlicher Verpflichtungen ein Liquidations-Jahresabschluß aufgestellt wird. Dieser Zwischenabschluß bildet die Grundlage für die Ermittlung der Endbestände des vEK gem. Abs. 7.
 - drittens sind Regelungen erforderlich, wie während des (ersten) Besteuerungszeitraums vorgenommene Vermögenstransfers von der Ebene der Körperschaft auf diejenige der Anteilseigner stl. zu behandeln sind. Diesbezüglich schreibt § 34 Abs. 14 Satz 5 nF vor, daß Liquidationsraten, andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, welche in dem bis zum 31. 12. 2000 endenden Besteuerungszeitraum gezahlt worden sind, als sonstige Leistungen gelten, auf welche noch das Anrechnungsverfahren anzuwenden ist. Dabei besitzt uE der Terminus „gezahlt“ dieselbe Bedeutung wie „erfolgt“ gem. Abs. 2, dh. es kommt auf den Abfluß der Gewinnausschüttung etc. bei der Körperschaft an (vgl. hierzu Anm. 24; glA PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 34 KStG nF Rn. 149).
- ▷ stellt die Körperschaft keinen Antrag bis zum 30. 6. 2002, ist für den dann geltenden einheitlichen Besteuerungszeitraum entsprechend dem in § 34 Abs. 14 Satz 1 nF wiedergegebenen allgemeinen Grundsatz das neue KStRecht anzuwenden, dh.
 - erstens gelten die neuen Tarifvorschriften;
 - zweitens ist auf die Liquidationsraten, etwaige Abschlagszahlungen etc. das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden und es kommt unter Anwendung des § 40 Abs. 4 nF zu einer KStMinderung oder KStErhöhung;
 - drittens müssen zunächst die Endbestände des vEK gem. Abs. 7 ermittelt werden, um die KStMinderung oder KStErhöhung zutreffend berechnen zu können. Die Bestände sind uE zum Schluß des letzten vor Beginn der Liquidation endenden Wj. zu ermitteln (glA BMF v. 26. 8. 2003, BStBl. I,

434 Rn. 6, DÖTSCH in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 36 KStG nF Rn. 12a unter Aufgabe seiner in der Voraufgabe vertretenen Rechtsauffassung). Auch wenn zu diesem Zeitpunkt das neue KStRecht noch nicht anwendbar war, und es damit zu einer echten Rückwirkung kommt, ist diese nicht unzulässig, da der Körperschaft, zB der A-GmbH i. L., durch die Antragstellung bis zum 30. 6. 2002 eine Möglichkeit an die Hand gegeben wurde, diese Rückwirkung zu vermeiden, falls diese von Nachteil sein sollte.

► *Sonderproblem der ordentlichen Gewinnausschüttungen:* Nach Auffassung der FinVerw. soll für ordentliche Gewinnausschüttungen, welche in Besteuerungszeiträumen erfolgen, für die bereits das neue KStRecht gilt, das Anrechnungsverfahren nicht mehr zur Geltung kommen. Sie begründet dies damit, daß es während des Abwicklungszeitraums keine Wj. mehr gebe.

BMF v. 26. 8. 2003, BStBl. I, 434 Rn. 11 iVm. Rn. 10 sowie die Nachweise zur streitigen BFH-Rspr. zur Zulässigkeit von ordentlichen Gewinnausschüttungen während des Abwicklungszeitraums in Rn. 10, ferner BFH v. 5. 12. 1990 I R 116/84, BStBl. II 1991, 372 (374); zum gesellschaftsrechtlichen Meinungsstand vgl. zB HÜFFER, AktG, 4. Aufl. 1999, § 270 AktG Rn. 5; HOFFMANN-BECKING in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 AG, 2. Aufl. 1999, § 66 Rn. 2; LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 69 Rn. 9; FÖRSCHLE/DEUBERT in BUDDE/FÖRSCHLE (Hrsg.) Sonderbilanzen, 3. Aufl. 2002, Rn. R 81; zur Minderung des Abwicklungs-Anfangsvermögens s. § 11 Abs. 4 Satz 3 nF.

Diese Auffassung, wonach es Wj. nicht mehr gibt, ist nicht zwingend (zu weiteren Alternativen vgl. DÖTSCH in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 40 KStG nF Rn. 33; BRINKMEIER, GmbH-StB 2003, 289) und uE auch nicht zutreffend. Wenn der stl. Begriff des Wj. mit dem handelsrechtlichen Begriff des Geschäftsjahrs identisch ist (vgl. zB BLÜMICH/SELDER, § 4a EStG Rn. 12) und handelsrechtlich eine KapGes während der Liquidation ein Geschäftsjahr als Liquidations-Geschäftsjahr beibehält (zum Streitstand, ob zum Auflösungsstichtag ein neues Geschäftsjahr beginnt, vgl. FÖRSCHLE/DEUBNER in BUDDE/FÖRSCHLE, Sonderbilanzen, 3. Aufl. 2003, Rn. R 200 ff.), dann hat sie korrespondierend hierzu strechtlich ein Wj. Dieser Auffassung steht § 11 nicht entgegen, da diese Norm lediglich den Besteuerungszeitraum im Fall der Liquidation gesondert definiert (§ 11 Abs. 1 Satz 2 nF), den Begriff des Wj. jedoch unberührt läßt. Diese unterschiedlichen Rechtsauffassungen können durchaus gravierende wirtschaftliche Konsequenzen haben:

- ▷ bei Zugrundelegung der Auffassung der FinVerw. muß die A-GmbH i.L. bis zum 30. 6. 2002 den Antrag gem. § 34 Abs. 14 Satz 2 nF stellen, damit zumindest die im Jahr 2000 beschlossene Gewinnausschüttung noch unter das Anrechnungsverfahren fällt (BMF v. 26. 8. 2003, BStBl. I, 434 Rn. 11 iVm. Rn. 7) und eine Umgliederung des vorhandenen EK45 vermieden werden kann. Die nachträgliche Ausschüttung in 2001 (zur Frage, wann ein Gewinnverwendungsbeschluß auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage erfolgt, vgl. Anm. 21) fällt nach Auffassung der FinVerw. bereits unter das Halbeinkünfteverfahren. Sie fordert nach ihrer Rechtsauffassung konsequenterweise, daß für die Gewinnausschüttung 2001 bereits erteilte StBescheinigungen durch die A-GmbH i. L. wieder zurückzufordern und neu auszustellen sind (BMF v. 26. 8. 2003, BStBl. I, 434 Rn. 5). Stellt die A-GmbH i. L. keinen Antrag, gilt bereits für die in 2000 erfolgte Gewinnausschüttung neues Recht und es kommt zur Umgliederung des EK 45 zum 31. 12. 1999;
- ▷ nach der hier vertretenen Rechtsauffassung ist bei der A-GmbH i. L.

- im Fall der rechtzeitigen Antragstellung bis zum 30. 6. 2002 auch auf die in 2001 erfolgte Gewinnausschüttung noch das Anrechnungsverfahren anzuwenden, da diese Ausschüttung gem. Abs. 2 in dem Wj. erfolgt, das auf dasjenige folgt, für welches das alte KStRecht gem. § 34 Abs. 14 Satz 2 nF noch gilt;
- bei verspäteter oder nicht erfolgter Antragstellung gilt dies zumindest noch für die in 2000 erfolgte Gewinnausschüttung, da in diesem Fall im Jahr 1999 letztmalig das alte KStRecht zur Anwendung gelangte.

Diese Rechtsauffassung ist auch unter dem Gesichtspunkt der verfassungsrechtlich zu würdigenden Rückwirkungsproblematik vorzugswürdig, da sich die vorgenommenen Gewinnausschüttungen nicht mehr rückgängig machen lassen und zB im Fall der A-GmbH i. L. die Vorschriften zur Liquidationsbesteuerung erst nach den erfolgten Gewinnausschüttungen 2000 und 2001 in das KStG eingefügt wurden. Ferner fügt sie sich konsequent in das Normengefüge der § 34 Abs. 14 Satz 5 nF sowie § 36 Abs. 2 nF. Wenn § 34 Abs. 14 Satz 5 nF vorschreibt, daß bei rechtzeitiger Antragstellung bis 30. 6. 2002 bis 31. 12. 2000 gezahlte Liquidationsraten etc. noch unter das Anrechnungsverfahren fallen, dann korrespondiert dies mit der stl. Behandlung von sonstigen Leistungen gem. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2. Dann wiederum muß für ordentliche Gewinnausschüttungen bei Liquidationen ein zusätzliches Wj. zur Verfügung stehen, wie dies Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 allgemein vorsieht.

► *Abschlagszahlungen auf den zu erwartenden Liquidationserlös (Liquidationsraten)*: Diese gelten nach § 34 Abs. 14 Satz 5 nF als sonstige Leistungen und fallen bei Abfluß bis zum 31. 12. 2000 und Antragstellung bis zum 30. 6. 2002 unter das bisherige Anrechnungsverfahren, danach unter das Halbeinkünfteverfahren.

13 c) Besonderheiten bei Organschaft

Innerhalb eines Organkreises kann es unter Umständen zu einem Nebeneinander von altem und neuem KStRecht kommen. Dies ist zB dann der Fall, wenn das Wj. des OT mit dem Kj. übereinstimmt, während dasjenige der OG davon abweicht, und umgekehrt.

Aus diesem Nebeneinander folgt zunächst, daß entsprechend den allgemeinen Grundsätzen zur Organschaftsbesteuerung, insbesondere aus der Zurechnung des Einkommens der OG beim OT (§ 14 Abs. 1), entscheidend auf die Verhältnisse beim OT abzustellen ist, dh.

- gelangt beim OT das neue Recht zur Anwendung, bei der OG hingegen noch das alte Recht, ist auf das Einkommen der OG das neue KStRecht, insbesondere der Tarif, anzuwenden;
- ist beim OT noch das alte Recht maßgeblich, ist auf das Organeinkommen das bisherige KStRecht anzuwenden (glA BMF v. 26. 8. 2003, BStBl. I, 427, Rn. 35 ff., DÖRSCH/PUNG, DB 2003, 1970 [1982]).

Bedeutung hat dieses Nebeneinander auch in den Fällen, in denen vororganschaftliche Rücklagen bei der OG vorhanden sind oder die OG Rücklagen im Rahmen des stl. Zulässigen gebildet hat. UE sind für OG und OT, sofern es sich bei letzterem nicht um eine PersGes. handelt, die Endbestände der Teilbeträge des vEK gesondert zu ermitteln. Eine Saldierung findet nicht statt. Dies folgt aus dem Grundsatz, daß eine OG trotz der Organschaftsbesteuerung ein eigenständiges KStSubjekt bleibt (vgl. § 14 Anm. 71) und nach § 37 KStG 1999 selbständig ihr vEK zum Schluß ihres Wj. gliedern muß. Sofern die Wj. von OG und OT voneinander abweichen, sind die Endbestände zu unterschiedlichen

Zeitpunkten zu ermitteln. Da es zulässig ist, vororganschaftlich gebildete Rücklagen zugunsten des Bilanzgewinns aufzulösen und auszuschütten (vgl. § 14 Anm. 31 sowie WITT in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 14 KStG Rn. 101), unterliegen diese Ausschüttungen den Vorschriften des § 36.

Einstweilen frei.

14

II. Rechtsfolge: Ermittlung der Endbestände

1. Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals

15

Der Begriff „Endbestände“ unterstreicht die Absicht des Gesetzgebers, durch § 36 die vEK-Gliederung zu einem Abschluß zu bringen. Bezüglich der Teilbeträge des vEK baut § 36 Abs. 1 vornehmlich auf § 30 Abs. 1 Satz 3 (EK 40, EK 30, EK 0) sowie § 30 Abs. 2 KStG 1999 (Unterteilung des EK 0 in EK 01, EK 02, EK 03 und EK 04), ergänzt durch § 54 Abs. 11 KStG 1999 (Übergangszeitraum für EK 45), auf.

Die Formulierung „Endbestände der Teilbeträge“ verdeutlicht, daß damit die Endbestände aller Teilbeträge des vEK gemeint sind (zur Bedeutung des bestimmten Artikels für die Auslegung strechtlicher Normen s. BFH v. 21. 10. 1993 IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 [177]); dies schließt das EK 04 ein. Bestätigt wird diese Auslegung durch die Entstehungsgeschichte der Norm. Nach dem RegE war das EK 04 ausdrücklich noch von der Anwendung des § 36 ausgenommen. In der durch den Vermittlungsausschuß beschlossenen Entwurfsfassung des Abs. 1, welche später Gesetz wurde, war diese Ausnahmeregelung nicht mehr enthalten. Der Grund für die Einbeziehung des EK 04 liegt im Verfahrensrecht, nämlich der späteren gesonderten Feststellung des Endbestands gem. Abs. 7. Allerdings wird das EK 04 nicht in die einzelnen Umgliederungsschritte einbezogen, sondern ist allenfalls von Gewinnausschüttungen iSd. Abs. 2 betroffen (s. Anm. 25).

2. Ausgangspunkt: Festgestellte Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals gem. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1999

16

Abs. 1 schreibt die Ermittlung der Endbestände des vEK ausgehend von der letzten vEK-Gliederung vor. Ausgangspunkt für die Ermittlung der Endbestände ist die vEK-Gliederung zum 31. 12. 2000 bzw. zum Ende des Wj. 2000/2001 im Fall von vom Kj. abweichenden Wj. Durch die Verweisung auf § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1999 ist gleichzeitig eindeutig bestimmt, daß § 36 den Sonderausweis für in Nennkapital umgewandelte Gewinnrücklagen gem. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 unberührt läßt. Die Feststellung der Teilbeträge erfolgt demzufolge unabhängig davon, wie diese handelsrechtlich zu qualifizieren sind, als Gewinn, Gewinnvortrag, Rücklagen oder Nennkapital.

Diesem vEK-Bescheid kommt die Funktion eines Grundlagenbescheids iSv. § 182 AO zu (diese Frage noch offen lassend SCHIFFERS, GmbHR 2000, 901 [903]; zwischenzeitlich hM BMF v. 6. 11. 2003, BStBl. I, 575 Rn. 20; DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 36 KStG nF Rn. 4d; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 KStG nF Rn. 24).

Die Bedeutung der Qualifizierung als Grundlagenbescheid zeigt sich in denjenigen Fällen, in denen der vEK-Bescheid zum 31. 12. 2000 zwar fehlerhaft ist, aber Bestandskraft erlangt hat und nach den Vorschriften der AO nicht mehr

geändert werden kann (zB weil ausschließlich gegen den Feststellungsbescheid gem. Abs. 7 betreffend die vEK-Endbestände Einspruch eingelegt wurde).

Beispiel (angelehnt an den Sachverhalt des BFH-Urt. v. 22. 10. 1998 I R 122/97, BStBl. II 1999, 101): Im Wj. 2000 wurde bei einer GmbH eine Kapitalrücklage iHv. 600 000 DM gebildet. Dieser Betrag wurde nicht im vEK-Bescheid auf den 31. 12. 2000 berücksichtigt. Für das EK 04 wurde kein Wert eingesetzt. Der Bescheid erwuchs in Bestandskraft.

Da der vEK-Bescheid als Grundlagenbescheid anzusehen ist, kann zum 31. 12. 2000 kein Endbestand an EK 04 gem. Abs. 7 gesondert festgestellt werden. Der Betrag von 600 000 DM wird unmittelbar Bestandteil des übrigen Vermögens (sonstige Rücklagen iSd. § 28 Satz 3 nF) der GmbH. Eine Erfassung im EK 02 mit der Folge einer etwaigen späteren KStErhöhung gem. § 38 nF kommt ebenfalls nicht in Betracht. In obigem Beispielsfall gibt es keine weitere vEK-Gliederung mehr, in welcher die Abweichung zwischen dem EK laut StBil. und dem EK laut Gliederungsrechnung entsprechend dem BFH-Urt. v. 22. 10. 1998 I R 122/97 aaO (102) über das EK02 ausgeglichen werden könnte, zumal nach diesem Urt. der Erlaß eines Ergänzungsbescheids gem. § 179 Abs. 3 AO zum vEK-Bescheid auf den 31. 12. 2000, in welchem das EK 04 dann enthalten wäre, nicht in Betracht kommt. Eine spätere Rückzahlung der Kapitalrücklage wird strechtlich dann als Gewinnausschüttung qualifiziert mit allen damit verbundenen Konsequenzen (KapErtrStPflcht, Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bzw. Steuerfreiheit auf der Ebene der Anteilseigner).

Wegen dieser Bedeutung soll im Rahmen der Veranlagungsarbeiten für den VZ 2001 (bei abweichendem Wj.: VZ 2002) verstärkt auf die zutreffende Feststellung der Teilbeträge geachtet werden (vgl. OFD München v. 27. 2. 2002, GmbHR 2002, 455).

17 3. Weiterentwicklung der Teilbeträge gemäß den nachfolgenden Absätzen

Durch die Bestimmung, daß die Endbestände der Teilbeträge des vEK gem. den nachfolgenden Absätzen ermittelt werden, legt der Gesetzgeber uE die Schrittabfolge bei der Ermittlung der Endbestände eindeutig fest. Die einzelnen Rechenschritte sind entsprechend der Reihenfolge der Absätze durchzuführen, soweit sich die einzelnen Absätze nicht wechselseitig ausschließen (Abs. 4 und Abs. 5 zur Umgliederung des EK 01–EK 03). Diese Frage hat insbesondere Bedeutung für die Umgliederung des EK 45 gem. Abs. 3 (vgl. hierzu Anm. 41).

18–19 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Änderung der Teilbeträge durch Gewinnausschüttungen

20 A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

Abs. 2 berücksichtigt die Veränderung der Teilbeträge des vEK durch Gewinnausschüttungen, welche noch unter das kstrechtliche Anrechnungsverfahren fallen.

Sätze 1 und 2 behandeln diejenigen Fälle, in denen die betreffende Körperschaft Gewinnausschüttungen vornimmt. Die Teilbeträge des vEK mindern sich entsprechend der in § 28 KStG 1999 bestimmten Reihenfolge (grundsätzlich Minderung entsprechend der Tarifbelastung bzw. Festschreibung der Verwen-

derung in Sonderfällen, zB Ausschüttung von EK 01). Satz 1, welcher die Kürzung der Teilbeträge des vEK vorsieht, erfaßt diejenigen Ausschüttungen, die nach bisherigem Recht in dem sogenannten Nachrichtlichen Teil der Gliederungsvordrucke einzutragen waren (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2000, Beilage 10, 17; EISGRUBER, DStR 2000, 1493 [1497]).

Satz 3 ergänzt § 34 Abs. 12 nF, wonach ua. offene Gewinnausschüttungen, die im Jahr 2001 für ein abgelaufenes Wj. erfolgen (bei mit dem Kj. übereinstimmenden Wj.), noch dem bisherigen KStRecht unterliegen. Spiegelbildlich dazu enthält Satz 3 die dazu korrespondierende Vorschrift bezüglich der Erhöhung des EK 45 bzw. EK 40 in der vEK-Gliederung derjenigen Körperschaft, welcher die offene Gewinnausschüttung zuzurechnen ist.

B. Erläuterungen zu Satz 1

I. Regelungsgegenstand: Minderung der Teilbeträge durch geleistete Ausschüttungen

1. Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß beruhen 21

Die Terminologie des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 entspricht § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999. Die zu § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 ergangene Rspr., erlassenen FinVerwAnweisungen und Beiträge im Schrifttum sind deshalb zur Auslegung von Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 heranzuziehen.

Bei Ausschüttungen, die auf einem Gewinnverteilungsbeschuß beruhen, ist unter „Gewinn“ derjenige Betrag zu verstehen, über dessen Verwendung die Hauptversammlung (AG) bzw. die Gesellschafterversammlung (GmbH) zu beschließen hat (§ 174 Abs. 1 AktG; § 46 Nr. 1 GmbHG). Maßgeblich sind dabei die handelsrechtlichen Vorschriften. Da die Ausschüttung im Zeitpunkt des Abflusses der dafür verwendeten Mittel vollzogen ist, muß zu diesem Zeitpunkt ein wirksamer Gewinnverteilungsbeschuß vorliegen (BFH v. 14. 3. 1989 I R 105/88, BStBl. II, 741 [743]). Die Gewinnausschüttung muß für ein abgelaufenes Wj. beschlossen sein. Damit fallen auch Vorabauschüttungen, welche nach Ablauf des Wj. beschlossen und durchgeführt werden, unter Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 (vgl. im einzelnen § 27 KStG 1999 Anm. 108 ff.). Schließlich beruht auch bei einer Änderung des Gewinnverteilungsbeschlusses die Gewinnverteilung auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß (glA IdW/Steuerfachausschuß, FN IdW Beilage zu 11/2000, 8f.). Nicht dazu gehören demgegenüber zB Ausschüttungen auf Genußrechte, welche eine Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der KapGes. einräumen (vgl. Abschn. 77 Abs. 3 KStR 1995).

2. Andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen

a) Andere Ausschüttungen 22

Zu den anderen Ausschüttungen zählen insbesondere die vGA, die nicht ordnungsgemäßen (verunglückten) offenen Gewinnausschüttungen sowie die vor Ablauf des Wj. beschlossenen Vorabauschüttungen. Ferner fallen darunter diejenigen Ausschüttungen, die nicht Ausfluß eines gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsbeschlusses sind, wie zB Ausschüttungen auf Genußrechte, die eine Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös einräumen.

Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA): Eine vGA ist nach der BFH-Rspr. eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die nicht auf einer offenen Gewinnausschüttung beruht, sich auf den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, dh. auf die Höhe des Einkommens, auswirkt und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist (zB BFH v. 4. 6. 2003 I R 24/02, GmbHR 2003, 1365 [1366 mwN]; zu Einzelfällen vgl. zB § 20 EStG Anm. 300).

Nicht ordnungsgemäße offene Gewinnausschüttung: Sie liegt vor, wenn sie auf einem Beschluß beruht, der zum Zeitpunkt des Erfolgens der Gewinnausschüttung unwirksam ist, weil der Beschluß entweder (im einzelnen vgl. § 37 KStG 1999 Anm. 110 ff.)

- nichtig ist,
- nach Anfechtung für nichtig erklärt worden ist oder
- nichtig war und die Nichtigkeit geheilt worden ist.

Nach der BFH-Rspr. ist ein Gewinnverteilungsbeschluß selbst dann zivilrechtlich wirksam, wenn durch dessen Vollzug ein Verstoß gegen die gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsvorschriften bewirkt wird. Der BFH begründet dies damit, daß ein Verstoß gegen die Kapitalerhaltungspflichten allenfalls eine Ausführung des Gewinnverteilungsbeschlusses verbieten kann, nicht jedoch die Beschlußfassung selbst (BFH v. 7. 11. 2001 I R 11/01, BFH/NV 2002, 540).

Vorabausschüttungen vor Abschluß des Geschäftsjahrs: Vorabausschüttungen sind bei einer GmbH gesellschaftsrechtlich bereits während des laufenden Geschäftsjahrs zulässig (nicht dagegen bei einer AG, § 59 AktG). Der Vorabausschüttungsbeschluß ist dann wirksam, wenn zum Zeitpunkt der Ausschüttung mit einem Jahresergebnis gerechnet werden kann, welches die Summe aller Vorabausschüttungen deckt und ferner die Ausschüttung nicht das gem. § 30 GmbHG geschützte Stammkapital verletzt (vgl. im einzelnen LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 29 Rn. 45 ff. sowie PRIESTER in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 3 GmbH, 2. Aufl. 2003, § 29 Rn. 98 ff.).

23 b) Sonstige Leistungen

Sonstige Leistungen sind Leistungen der Körperschaft, bei denen es sich weder um eine offene Gewinnausschüttung noch um eine vGA iSd. § 27 Abs. 1 KStG 1999 handelt. Dazu zählen insbesondere die Auszahlung des Liquidationsüberschusses sowie Auskehrungen bei Herabsetzung des Nennkapitals (vgl. DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 41 KStG Rn. 6).

Satz 1 verweist bei den sonstigen Leistungen nicht auf § 41 Abs. 1 KStG 1999. Damit nimmt Satz 1 keine Beschränkung auf sonstige Leistungen vor, die bei den Empfängern Einnahmen iSd. § 20 EStG sind. Dies hat Bedeutung für sonstige Leistungen, welche aus dem EK 04 finanziert werden. Diese sind zwar keine sonstigen Leistungen iSd. § 41 Abs. 1 KStG 1999, mindern jedoch gleichwohl den gem. Abs. 1 iVm. § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1999 festgestellten Teilbetrag an EK 04.

24 3. Zeitlicher Anwendungsbereich der Gewinnausschüttung in dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen Geltung des KStG nF bzw. letztmaligen Geltung des KStG 1999

Sowohl für offene Gewinnausschüttungen als auch für andere Ausschüttungen bzw. sonstige Leistungen stellt das Gesetz darauf ab, wann diese „erfolgen“. Entsprechend der nach bisheriger Rechtslage geltenden Verwendungsfiktion

(§ 28 Abs. 2 KStG 1999), wird zwischen offenen Gewinnausschüttungen für ein abgelaufenes Wj. und anderen Ausschüttungen unterschieden.

Offene Gewinnausschüttungen: Der Gesetzgeber stellt darauf ab, daß die Gewinnausschüttungen in demjenigen Wj. erfolgen, für das das neue KStRecht erstmals Anwendung findet. Wegen Verwendung des Plurals ist eine zahlenmäßige Begrenzung der Gewinnausschüttungen durch den Gesetzgeber nicht vorgesehen. Demgegenüber besteht eine zeitliche Begrenzung, indem auf das folgende Wj. abgestellt wird. Insbesondere bei Bildung eines Rumpfwj. müssen die Gewinnausschüttungen in diesem Rumpfwj. erfolgen. Die Bestimmung des zeitlichen Anwendungsbereichs erfolgt abstrakt, nicht konkret (das Kj. 2001 wird nicht benannt).

Andere Ausschüttungen: Diesbezüglich wird auf das Wj. der letztmaligen Geltung des alten KStRechts abgestellt.

Erfolgen der Gewinnausschüttung: In stRspr. hat der BFH entschieden, daß es für die Frage, wann eine Gewinnausschüttung „erfolgt“ ist, auf den Abflußzeitpunkt ankommt (zB BFH v. 23. 6. 1993 I R 72/92, BStBl. II, 801 [804]; im einzelnen vgl. § 27 KStG Anm. 27 ff., Abschn. 77 Abs. 6 ff. KStR 1995; zum Abfluß bei damit bewirktem Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften vgl. BFH v. 7. 11. 2001 I R 11/01, BFH/NV 2002, 540). Dies gilt auch für die Anwendung des Abs. 2. Streitpunkte im Rahmen stl. Außenprüfungen werden diejenigen Fälle sein, in welchen die Verbindlichkeit der Gesellschaft aus der Gewinnausschüttung in anderer Weise als durch Zahlung an die Gesellschafter/Aktionäre (zur vGA bei AG vgl. BINZ/SORG, DStR 2001, 1457) erfüllt wird, zB durch Aufrechnung, Erlaß; s. hierzu BMF v. 6. 11. 2003, BStBl. I, 575 Rn. 7). Diesbezüglich wird die Gesellschaft betreffend den rechtzeitigen Abfluß der Gewinnausschüttung nachweisspflichtig sein, insbes. wenn sie damit die nachteiligen Folgen der Umgliederung von EK45 vermeiden möchte. Dieser Nachweis kann durch KapErtrStAnmeldungen oder das Anlegen gesonderter Buchhaltungsläufe erbracht werden. Zu spät wäre uE die Aufrechnung der Verbindlichkeit erst im Rahmen der Jahresabschlußarbeiten zum Ende des Wj. 2001 bzw. 2001/2002.

Der Zeitpunkt des Abflusses der Gewinnausschüttung ist gleichermaßen bei einer offenen Gewinnausschüttung wie bei einer vGA zu beachten. So fließt bei einer überhöht erteilten Pensionszusage die vGA erst mit Bezahlung der Pension ab, während die außerbilanzielle Korrektur der Pensionsrückstellung keinen solchen Abfluß bewirkt (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 KStG Rn. 31; allgemein s. BMF v. 28. 5. 2002, BStBl. I, 603 [605 ff.]).

Verspätet abgeflossene Gewinnausschüttungen: Fließen beispielsweise offene Gewinnausschüttungen erst in dem übernächsten Wj. ab, führen diese Gewinnausschüttungen bereits zu einer KStMinderung oder -erhöhung gem. §§ 37, 38 KStG. Die Gewinnausschüttungen unterliegen damit dem Halbeinkünfteverfahren und nicht mehr dem Anrechnungsverfahren (glA s. hierzu BMF v. 6. 11. 2003, BStBl. I, 575 Rn. 8; BLÜMICH/DANESING, § 36 KStG nF Rn. 11; BOTT in ERNST & YOUNG [Hrsg.], § 36 KStG Rn. 57).

Überausschüttungen: Der Zwangsumgliederung von EK45 im Fall von Gewinnerhöhungen im Anschluß an eine stl. Außenprüfung kann nicht dadurch entgangen werden, daß vorsorglich eine offene Gewinnausschüttung beschlossen wird und erfolgt, welche nicht nur das bisher vorhandene EK45 vollständig aufbraucht, sondern auch zu Lasten von weiteren vEK-Teilen geht, zB von EK 40 (vgl. Anm. 47).

Rückzahlung von Gewinnausschüttungen: Werden Gewinnausschüttungen, welche innerhalb des Übergangszeitraums erfolgen, zurückbezahlt, ändert dies nichts an der Tatsache, daß die Gewinnausschüttungen die Teilbeträge des vEK gem. Satz 1 gemindert haben. Die Rückzahlung stellt unabhängig davon, ob sie noch in demselben Wj. wie die Ausschüttung oder erst danach erfolgt, eine nicht in das Nennkapital geleistete Einlage dar. Dafür gilt § 27. Dies ist insbes. von Bedeutung für die Rückzahlung einer vGA, welche nach bisheriger Rechtslage als Einlage zu qualifizieren und damit dem EK 04 zuzuweisen war (vgl. Abschn. 31 Abs. 9 sowie Abschn. 77 Abs. 10 KStR 1995). Entsprechendes gilt für die Rückzahlung von Vorabauschüttungen (vgl. BFH v. 21. 7. 1999 I R 57/98, BStBl. II 2001, 127; v. 29. 8. 2000 VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173, v. 1. 4. 2003 I R 51/02, FR 2003, 1026; zur Kritik KOHLHAAS, GmbHR 2000, 796). Die bisher von der Rspr. entwickelten Grundsätze lassen sich zur Auslegung von Abs. 2 heranziehen.

25

II. Rechtsfolge der Gewinnausschüttung: Verringerung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals

Als Rechtsfolge schreibt Satz 1 vor, daß die Teilbeträge um die erfolgten Gewinnausschüttungen zu verringern sind. Da der Gesetzgeber keine Einschränkung auf bestimmte Teilbeträge des vEK vornimmt, kann im Einzelfall auch das EK 04 gemindert werden (glA HAUN in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmenssteuerreform, 2. Aufl. 2000, C Rn. 15; DÖTSCH in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 36 KStG Rn. 15) Bei zu hohen Gewinnausschüttungen (denkbar bei Vorabauschüttungen oder vGA) kommt eine Reduzierung auf maximal 0 € in Betracht. Ein Ausgleich ist über das EK02 vorzunehmen. Damit wird das Ergebnis des Nachrichtlichen Teils der letzten Gliederungsrechnung übernommen (BMF v. 6. 11. 2003, BStBl. I, 575 Rn. 21, FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 KStG Rn. 34).

26–29 Einstweilen frei.

30

C. Erläuterungen zu Satz 2: Anwendung der Vorschriften des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens

Satz 2 schreibt vor, daß auf die in Satz 1 bezeichneten Gewinnausschüttungen die Regelungen des Vierten Teils des KStG 1999 (Anrechnungsverfahren) anzuwenden sind.

Die durch Satz 2 vorgeschriebene Anwendung des bisher geltenden Anrechnungsverfahrens bezieht sich auf die durch die Körperschaft vorgenommenen Gewinnausschüttungen iSd. Satzes 1 und nicht auch auf die Ausschüttungen iSd. Satzes 3. Dies ergibt sich erstens aus der Stellung von Satz 2 im Gesetz nach der Regelung zu den vorgenommenen Gewinnausschüttungen und vor den Bestimmungen zu den erhaltenen Gewinnausschüttungen. Zweitens spricht dafür die Entstehungsgeschichte von Abs. 2. Sowohl im Referentenentwurf als auch im RegE war ausschließlich eine Regelung zu den durch die Körperschaft vorgenommenen Gewinnausschüttungen enthalten. Erst im Rahmen der Verhandlungen des FinAussch. wurde die Regelung zu den erhaltenen Gewinnausschüttungen als Satz 3 angefügt. Schließlich ist zu beachten, daß mit Satz 1 Vorgänge

erfaßt werden, die nach der bisherigen Rechtslage in dem Nachrichtlichen Teil der vEK-Gliederung auszuweisen waren. Eine erneute vEK-Gliederung soll nicht mehr im Rahmen der Übergangsvorschriften vorgenommen werden. Dies wäre jedoch fraglich geworden, wenn die Anwendung des Vierten Teils des KStG 1999 am Ende von Abs. 2 angeordnet worden wäre. Denn die Regelungen zum Anrechnungsverfahren umfassen auch die Vorschriften zur gesonderten Feststellung des vEK.

Die Anwendung der bisherigen Vorschriften des Anrechnungsverfahrens bezieht sich nach den Begründungen zum Referenten- und Gesetzentwurf insbesondere auf die Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG 1999 (Begründung zu § 36 KStG-E). Anzuwenden sind die Vorschriften über die

- KStÄnderung (§ 27 KStG 1999),
- Verwendungsreihenfolge einschließlich der Sonderregelungen zu den Verwendungs-festschreibungen (§ 28 Abs. 4, 5 und 7 KStG 1999), von denen insbesondere diejenige für das EK 01 praktische Bedeutung erlangte;
- die Bescheinigung der Gewinnausschüttungen gem. §§ 44–46 KStG 1999.

Abs. 2 Satz 2 schreibt die Anwendung der Regelungen zum Anrechnungsverfahren vor und nicht deren lediglich entsprechende Geltung. Damit sind nach dem Gesetzeswortlaut sämtliche Regelungen des bisherigen Anrechnungsverfahrens anzuwenden. UE trifft dies allerdings nicht auf sämtliche Vorschriften zum Anrechnungsverfahren zu. Dies ist jeweils unter Beachtung des Normzwecks von § 36 zu beurteilen. So macht es keinen Sinn mehr, die Vorschriften über die vEK-Gliederung (§§ 30 ff. KStG 1999) bzw. zur gesonderten Feststellung (§ 47 KStG 1999) anzuwenden, da mit Einführung des neuen KStRechts die vEK-Gliederung abgeschafft werden soll (zu den möglichen Problemen des zukünftigen Verzichts auf Eigenkapitalfortschreibungen s. DÖTSCH/PUNG, DB 2000 Beilage 4, 8).

Einstweilen frei.

31–34

D. Erläuterungen zu Satz 3: Erhöhung von Teilbeträgen durch erhaltene Gewinnausschüttungen

I. Zweck der gesetzlichen Regelung

35

Im Rahmen der Beratungen des FinAussch. zum StSenkG wurde Abs. 2 durch die Anfügung von Satz 3 ergänzt. Diese Ergänzung ist eine Folgeänderung aus der Regelung zur Besteuerung von Gewinnausschüttungen nach § 34 Abs. 12 (§ 34 Abs. 10 a aF, in der Numerierung des StSenkG). Die Regelung in § 34 Abs. 12 (Abs. 10 a aF) stellt sicher, daß Ausschüttungen, die für frühere Wj. im Jahr 2001 (bei abweichendem Wj.: 2001/2002) erfolgen, bei der Empfängerin, sofern es sich dabei um eine Körperschaft handelt, mit den bisherigen KStSätzen von 45 vH bzw. 40 vH versteuert werden (BTDrucks. 14/3366, 124 f.). So wie mit § 34 Abs. 12 (Abs. 10 a aF) verhindert wird, daß die Belastung thesaurierter Gewinne bei Ausschüttungen zwischen Körperschaften auf den neuen KStSatz herabgeschleust bzw. ganz von der KSt. befreit werden kann, soll andererseits das KStGuthaben nicht verlorengehen. Diesem Verlust beugt die Regelung in Abs. 2 Satz 3 vor.

II. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich

Persönlicher Geltungsbereich: Für den persönlichen Geltungsbereich ergeben sich grundsätzlich keine Besonderheiten (vgl. allgemein Anm. 4).

► *Organschaftsverhältnis:* Bezieht eine OG eine Gewinnausschüttung, welche unter Satz 3 fällt, werden die Einnahmen hieraus dem OT als Organeinkommen zugewiesen. Die Rechtsfolgen des Satzes 3 treten demzufolge beim OT ein. Ist dieser eine natürliche Person, kann Satz 3 mangels Anwendbarkeit des KStG nicht zur Geltung kommen. Ist OT eine PersGes., ist darauf abzustellen, ob und in welchem Umfang an dieser PersGes. eine KapGes. bzw. sonstige Anrechnungskörperschaft als Mitunternehmer beteiligt ist.

► *In 2001 neu gegründete KapGes./sonstige Anrechnungskörperschaft:* Erhält eine in 2001 neu gegründete KapGes. Ausschüttungen aus dem EK 45 der ausschüttenden Körperschaft, soll nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung bei ihr ein (fiktives) EK 45 entstehen und sofort nach Abs. 3 in EK 40 und negatives EK 02 umzugliedern sein (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 KStG nF Rn. 37 a). Da bei einer neu gegründeten KapGes. vEK mangels vorangegangener Anwendung des KStG 1999 und damit anderes unbelastetes vEK nicht vorhanden sein kann, schließen sich somit unmittelbar an die Bildung dieses (fiktiven) EK 45 die negativen Folgen der Umgliederung an (vgl. hierzu Anm. 40 ff.). In der Gliederungsrechnung soll sich damit beholfen werden, daß auf den Gründungszeitpunkt Teilbeträge mit Nullbeständen gebildet werden und analog Satz 3 ein Zugang beim EK 45 bzw. EK 40 erfaßt wird (vgl. DÖRSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITTE, § 36 KStG nF Rn. 6 b).

Dieser Auffassung ist für den Sonderfall der neu gegründeten KapGes. zuzustimmen, da § 34 Abs. 12 Satz 2 auch in Neugründungsfällen Anwendung findet. Somit unterliegen von diesen Gesellschaften empfangene Ausschüttungen, welche bei der ausschüttenden Körperschaft aus dem EK 45 bzw. EK 40 finanziert wurden, einer KStBelastung in Höhe von 45 vH bzw. 40 vH. Ohne eine Anwendung des Satzes 3 würde diese KStBelastung definitiv, es entstünde kein KStGuthaben und würde damit zu einer gleichheitswidrigen Benachteiligung einer neu gegründeten KapGes. führen. Zudem können bei einer neu gegründeten KapGes. die Sonderprobleme bei Weiterausschüttungen, wie sie bei bestehenden Konzernstrukturen anzutreffen sein können, nicht auftreten, da erstens noch gar keine vEK-Bestände vorher vorhanden gewesen sein konnten und zweitens eine solche KapGes. noch keine offene Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj. vornehmen kann.

Sachlicher Geltungsbereich: Sachlich ist der Geltungsbereich von Satz 3 auf die Teilbeträge EK 45 und EK 40 beschränkt. Dies bedeutet, daß ausschließlich diese Teilbeträge beim Empfänger der Gewinnausschüttung erhöht werden. Der Empfang von Ausschüttungen, welche bei der ausschüttenden Körperschaft aus EK 30 bzw. EK 01–EK 04 finanziert wurden, läßt demgegenüber die Teilbeträge des EK 30 bzw. EK 01–EK 04 der empfangenden Körperschaft unberührt. Da bei Ausschüttungen aus dem EK 30, EK 02 bzw. EK 03 bei der ausschüttenden Körperschaft die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist, besteht bei dem Dividendenempfänger noch die Anrechnungsberechtigung (§ 52 Abs. 50 c EStG). Die StBefreiung gem. § 8 b KStG nF ist aufgrund § 34 Abs. 7 Satz 1 KStG nF noch nicht anwendbar. Mangels Sondervorschriften gilt für diese Ausschüttungen ein StSatz von 25 vH (§ 23 Abs. 1 KStG 1999). Darauf ist das Anrechnungsguthaben aus der Ausschüttung anzurechnen, so daß sich im Ergebnis

eine StVergütung in Höhe von 5 Prozentpunkten ergibt (vgl. auch das Beispiel bei FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 KStG nF Rn. 47).

III. Zeitpunkt der Gewinnausschüttungen

37

Abs. 2 enthält im Gegensatz zu Abs. 1 keine zeitliche Bestimmung, wann die Gewinnausschüttungen erfolgen müssen, welche eine Erhöhung des EK 45 bzw. EK 40 auf Ebene der empfangenden Körperschaft bedingen. Die zeitliche Grenze ergibt sich vielmehr aus der Verwendbarkeit von EK 45 und EK 40 durch die ausschüttende Körperschaft, da die Anwendungsregelungen des § 34 auf die Verhältnisse bei der ausschüttenden Körperschaft abstellen (vgl. Vor § 36 Anm. 17). In aller Regel werden diese Ausschüttungen im Verlauf des auf die Ermittlung der Endbestände des vEK folgenden Wj. erfolgen und damit vor dem Zeitpunkt, zu dem das KStGuthaben gem. § 37 Abs. 1 ermittelt wird. In Ausnahmefällen kann dies auch anders sein, zB wenn das Wj. der ausschüttenden Tochtergesellschaft vom Kj. abweicht, während dasjenige der Muttergesellschaft mit dem Kj. übereinstimmt und die Tochtergesellschaft in 2002 vor Ablauf ihres Wj. 2001/2002 eine offene Gewinnausschüttung für abgelaufene Wj. vornimmt. Entsprechendes gilt mit entsprechender zeitlicher Verschiebung für eine vGA.

Die Kombinationsmöglichkeiten sind vielfältig und müssen demzufolge jeweils im Einzelfall sorgfältig untersucht werden (vgl. hierzu auch die Fallunterscheidungen bei BOTT in ERNST & YOUNG [Hrsg.], § 36 KStG nF Rn 69 ff.).

IV. Zulässigkeit der Saldierung der Erhöhung von EK 45 und EK 40 gemäß Satz 3 mit einer Minderung gemäß Satz 1

38

Da Abs. 2 gleichzeitig die Minderung (in Satz 1) und Erhöhung (in Satz 3) der Teilbeträge des EK 45 und EK 40 aufgrund von Gewinnausschüttungen vorsieht, stellt sich die Frage, ob die Minderung und Erhöhung zu saldieren sind, bevor die weiteren Umgliederungsschritte, insbesondere die Umgliederung des EK 45, vorzunehmen sind. Die ökonomische Bedeutung dieser Fragestellung besteht darin, daß bei fehlender Saldierbarkeit auf Ebene der Muttergesellschaft positives EK 45 verbleiben kann, welches anschließend in EK 40 und EK 02 umzugliedern ist. Diese Konstellation wird im Schrifttum als „Doppelte EK 45-Umgliederungsfälle“ bezeichnet (vgl. PRINZ/THURMAYR, GmbHR 2001, 798). Dadurch kann Anrechnungsguthaben vernichtet werden (vgl. hierzu Anm. 42).

Auffassung der Finanzverwaltung: Die FinVerw. spricht sich ohne nähere Begründung gegen eine Saldierung von empfangenen und geleisteten Gewinnausschüttungen aus (BMF v. 6. 11. 2003, BStBl. I, 575, Rn. 16).

Kontroverse Diskussion im Schrifttum: FROTSCHER hält die fehlende Saldierbarkeit der Gewinnausschüttungen für konsequent, da die empfangenen Gewinnausschüttungen der Körperschaft erst nach dem Jahr zufließen, für welches die Gewinnausschüttungen nach Abs. 2 Satz 1 vorgenommen werden (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 KStG nF Rn. 45). Das Argument des Zuflusses der Gewinnausschüttungen greift auch DANELING auf (BLÜMICH/DANELING, § 36 KStG nF Rn. 15). Des weiteren wird argumentiert, daß für eine Gewinnausschüttung der Muttergesellschaft sowohl gesellschafts- als auch gliederungsrechtlich grundsätzlich der zum Ende des Wj. 2000 bzw. 2000/2001 ausgewie-

sene Bilanzgewinn maßgebend ist, nicht hingegen der Kapitalbestand nach Erhalt der in 2001 bzw. 2001/2002 bezogenen Gewinnausschüttungen (vgl. BOTT in ERNST & YOUNG [Hrsg.], § 36 KStG nF Rn. 77). Nach Auffassung von DÖRSCH äußert sich Abs. 2 nicht zu dem Verhältnis, in dem die vEK-Korrekturen nach den Sätzen 1 und 2 einerseits sowie Satz 3 andererseits stehen (vgl. DÖRSCH in DÖRSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 36 KStG Rn 19 b, 21 a). Aus zwei Gründen kommt DÖRSCH gleichwohl zu dem Ergebnis, daß Abs. 2 eine Saldierung nicht zuläßt. Erstens nennt er die Reihenfolge, in der Abs. 2 die nachträglichen Änderungen des vEK aufführt. Zunächst wird die Verringerung des vEK durch abfließende Gewinnausschüttungen behandelt und erst im Anschluß daran der Zugang zum vEK aufgrund empfangener Gewinnausschüttungen. Damit ist der Zugang zum vEK ein im Verhältnis zur Minderung des vEK nachgeordneter Vorrang. Zweitens greift auch DÖRSCH den Gedanken auf, daß handelsrechtlich ein ausschüttbarer Jahresüberschuß aus dem vereinnahmten Dividendenertrag idR erst im Wj. 2001 (2001/2002) entsteht. Damit steht dieser Ertrag nicht bereits zur Finanzierung einer Gewinnausschüttung in 2001 (2001/2002) für das vorangegangene Wj zur Verfügung. Demgegenüber forderte der Steuerfachausschuss des IDW bereits frühzeitig die erforderliche Anpassung des § 36 sowie des § 34 Abs. 10 a nF mit dem Hinweis, daß diese Nachteile vom Gesetzgeber wohl nicht beabsichtigt gewesen wären (vgl. Steuerfachausschuss des IDW, Fachnachrichten IDW 2001, 244 [248]). Gegen eine Saldierung sprechen sich schließlich FÖRSTER/OTT (Stbg. 2001, 349 [351]) aus, da der Gesetzeswortlaut eine ausdrückliche Reihenfolgeregelung nicht enthält.

Beispiel: Die M-GmbH weist zum 31. 12. 2000 folgende vEK-Gliederung aus:

EK 45: 550 000 €

EK 40: 600 000 €

Im Juli 2001 schüttet die M-GmbH eine Bardividende von 1 400 000 € an ihre Anteilseigner aus. Zuvor, im Juni 2001, erhielt die M-GmbH von ihrer Tochtergesellschaft T-GmbH in 2001 eine Bardividende iHv. 700 000 €, welche ausschließlich aus dem EK 45 finanziert wurde. Die bilanzrechtlichen Voraussetzungen der sog. phasengleichen Aktivierung von Dividenden sollen nicht vorliegen.

Bei Saldierung auf Ebene der M-GmbH kann die Bardividende bei der M-GmbH vollständig aus dem EK 45 finanziert werden. Das EK 45 beträgt danach 0 DM, das EK 40 600 000 €. Eine Umgliederung erübrigt sich.

Scheidet eine Saldierung aus, verbleibt auf Ebene der M-GmbH (unter den Bestimmungen des § 34 Abs. 12 nF) ein Bestand an EK 45 iHv. 550 000 €, welcher anschließend in EK 40 und EK 02 umzugliedern ist. Da die M-GmbH annahmegemäß keinen positiven Bestand an nicht mit KSt. belastetem vEK aufweist, kommt es bei ihr zu einer Rückumgliederung des EK 02 in EK 40. Der gem. Abs. 7 gesondert festzustellende Bestand an EK 40 beträgt lediglich 550 000 €.

Der Nachteil für die M-GmbH im Fall einer fehlenden Saldierbarkeit beträgt somit im Beispielsfall 50 000 €, der Differenz zwischen den Endbeständen an EK 40 in den beiden Alternativen. Grund hierfür ist, daß die M-GmbH zur Finanzierung ihrer eigenen Ausschüttung eine um 50 000 € geringere KStMinderung in Anspruch nehmen kann.

Stellungnahme: UE können die empfangenen mit den geleisteten Gewinnausschüttungen saldiert werden. Dafür sprechen die folgenden Argumente.

► *Unklarer Gesetzeswortlaut:* Zunächst ist festzustellen, daß der Gesetzeswortlaut nicht erkennen läßt, ob eine Saldierung zulässig ist oder nicht:

- Satz 1 bestimmt lediglich, daß die Teilbeträge des vEK um Gewinnausschüttungen zu verringern sind, welche bestimmte Kriterien (Qualifikation und Zeitraum) erfüllen;

- Satz 2 ordnet die umfassende Geltung der Vorschriften zum kstl. Anrechnungsverfahren an;
- schließlich erhöhen sich nach Satz 3 die Teilbeträge des EK 45 sowie EK 40 im Fall von erhaltenen Gewinnausschüttungen.

Insbesondere aufgrund der auch von DÖRSCH hervorgehobenen Tatsache, daß der Gesetzeswortlaut es offen läßt, ob der Gesetzgeber die Saldierung der Gewinnausschüttungen ausschließt oder nicht, muß die Frage der Zulässigkeit einer Saldierung mit Hilfe anderer Auslegungskriterien beantwortet werden (zur Auslegung strechtlicher Vorschriften vgl. Einf. ESt. Anm. 636 ff.).

Zwar kann gegen eine Saldierung angeführt werden, daß

- ▷ aufgrund des in Satz 2 enthaltenen Verweises auf das kstl. Anrechnungsverfahren ebenfalls auf § 28 Abs. 2 KStG 1999 verwiesen wird. Danach sind offene Gewinnausschüttungen für ein abgelaufenes Wj. mit dem vEK des letzten vor dem Gewinnverteilungsbeschluß abgelaufenen Wj. zu verrechnen. In dem vEK des Jahres 2000 der M-GmbH war die Ausschüttung der T-GmbH noch nicht enthalten;
- ▷ dieser Verweis nach seiner Stellung innerhalb des Abs. 3 der Anordnung der Erhöhung der Teilbeträge an EK 45 bzw. EK 40 vorangeht und nicht nachfolgt. Der Gesetzgeber hätte damit die Anordnung von Satz 2 und Satz 3 genau umkehren müssen, um die Saldierung klar zu gestatten.

Diesen durchaus gewichtigen Argumenten kommt für die Auslegung von Abs. 2 kein, zumindest nicht das gleiche Gewicht zu wie bei anderen Vorschriften. Für eine Saldierbarkeit sprechen zunächst der Gesetzeszweck sowie die Entstehungsgeschichte der Vorschrift.

► *Gesetzeszweck:* Die Auslegung des Satzes 3 hat sich an dessen Normzweck zu orientieren, daß bei Gewinnausschüttungen innerhalb von Unternehmensverbindungen ein Anrechnungsguthaben möglichst nicht verloren geht. Dieser Zweck wird ausschließlich bei Zulassung einer Saldierung vollständig erreicht.

► *Entstehungsgeschichte:* Im Rahmen der Beratungen des FinAussch. zum StSenkG wurde Abs. 2 durch die Anfügung von Satz 3 als Folgeänderung aus der Regelung zur Besteuerung von Gewinnausschüttungen nach § 34 Abs. 10a aF (jetzt § 34 Abs. 12) ergänzt, um eine Herabschleusung der KStBelastung bzw. eine KStBefreiung zu vermeiden (s. Anm. 35).

Allerdings war die im StSenkG enthaltene Verweisung auf den damaligen § 34 Abs. 10a Sätze 2–5 (aF) in zweifacher Hinsicht mißglückt. Erstens wurde sowohl bezüglich des EK 45 als auch des EK 40 auf § 34 Abs. 10a Sätze 2–5 verwiesen. Die Ausschüttung von EK 40 wurde jedoch in § 34 Abs. 10a Sätze 6–8 geregelt. Darüber hinaus war zweitens innerhalb von § 34 Abs. 10a die Verweisung fehlerhaft. Erst durch das StEuglG v. 19. 12. 2000 (BGBl. I, 1790) wurden diese Verweisungsfehler behoben. Die Fehler lassen erkennen, welche Hektik das damalige Gesetzgebungsverfahren prägte. Bei dieser Eile kann den am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Personen nicht unterstellt werden, eingehende Gedanken zu den Folgen der Anordnung der Regelungsinhalte von Satz 2 und Satz 3 angestellt zu haben. Darauf kommt es uE aber gerade an, wenn man bei der Auslegung von Vorschriften auf deren Stellung innerhalb eines Normengefüges abstellt.

► *Existenz eines ausschüttbaren Bilanzgewinns:* Das von den Gegnern einer Saldierung angeführte Argument, daß handelsrechtlich ein ausschüttbarer Jahresüberschuß aus dem Dividendenertrag idR erst im Wj. 2001 (Wj. 2001/2002) bei der

empfangenden Körperschaft entsteht, der nicht bereits zur Finanzierung der Ausschüttung in 2001 (Wj. 2001/2002) für 2000 (2000/2001) zur Verfügung steht, kann aus systematischer Sicht nicht für ein Saldierungsverbot angeführt werden.

Erstens handelt es sich bei Satz 3 um eine strechtliche und nicht um eine handelsrechtliche Vorschrift. Zweitens kann es durchaus sein, daß wegen in der Vergangenheit thesaurierter Gewinne ein entsprechend hoher Bilanzgewinn zur Verfügung steht, wie obiges Beispiel zeigt. Soweit im Einzelfall handelsrechtlich ein entsprechendes Ausschüttungsvolumen nicht vorhanden ist, kann sich die betreffende Muttergesellschaft aus tatsächlichen Gründen einer Zwangsumgliederung nicht entziehen. Dies ist aber keine Besonderheit von Satz 3, sondern kann auch in anderen Fällen anzutreffen sein, wie zB bei den in 2001 neu gegründeten KapGes. (s. ferner Anm. 60 zum Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren). Es ginge uE zu weit, aus handelsrechtlichen Zufälligkeiten (ausreichend vorhandenes Ausschüttungsvolumen oder nicht) auf die generelle (Nicht-)Anwendbarkeit einer strechtlichen Norm zu schließen. Schließlich kommt es entgegen der Auffassung von BOTT in ERNST & YOUNG (Hrsg.), § 36 KStG nF Rn. 77 auch gliederungsrechtlich nicht auf die Höhe des zum Ende des Wj. 2000 (2000/2001) ausgewiesenen Bilanzgewinns an. Denn die Höhe und Zusammensetzung des vEK ist vom Bilanzgewinn unabhängig, wie sich beispielsweise aus der gliederungsrechtlichen Behandlung von verdeckten Einlagen sowie dem Sonderausweis gem. § 29 Abs. 3 KStG 1999 erschen läßt.

► *Zu- und Abfluß von Gewinnausschüttungen:* Handelsrechtlich kommt es für die Frage, ob ein Bilanzgewinn besteht oder nicht, nicht darauf an, wann Einnahmen zu- bzw. Ausgaben abfließen. Maßgebend sind allein die in der Bilanz ausgewiesenen Vermögensgegenstände, Schulden und das Eigenkapital mit einem ausreichend hohen Bilanzgewinn. Es spielt ferner keine Rolle, aus welchen Einzelvorgängen der Bilanzgewinn gespeist wird. Aber auch strechtlich kommt es nicht auf Zu-/Abflußzeitpunkte an. Für die Steuerbilanz folgt dies aus § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 5 Abs. 1 EStG. Gleiches gilt aber auch für die Verrechnung von Gewinnausschüttungen mit dem vEK. Auffassungen, denen zufolge bei der Umgliederung von EK 56, EK 50 und 45 bei verspätet abfließenden Gewinnausschüttungen bereits das umgegliederte vEK (mit der damit einhergehenden Vernichtung von KStMinderungspotential) zugrunde liegen sollte (BMF v. 16. 5. 1994, BStBl. I, 315), hat der BFH mit seinen Ur. v. 27. 6. 2001 (I R 2/01, BStBl. II 2002, 18 [19]) eine klare Absage erteilt (zur Anwendung des BFH-Ur. v. 27. 6. 2001 I R 2/01 aaO vgl. zB FinMin. Sachsen-Anhalt v. 31. 5. 2002, GmbHR 2002, 1091). Dabei hatte der BFH im Urteilsfall § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG 1991 als vorrangig angesehen und es nicht zugelassen, daß diese Vorschrift durch vorzeitige Umgliederung von höher belasteten vEK-Beständen untergraben wird. Eine vorzeitige Umgliederung erfordert nach dem BFH-Ur. v. 27. 6. 2001 I R 2/01 aaO eine ausdrückliche gesetzliche Regelung, wie sie erst § 54 Abs. 11 Satz 6 KStG 1999 für das EK 45 vorsah. Damit war es auch unter dem Anrechnungsverfahren nicht möglich, allein aufgrund des Abflußzeitpunkts von Gewinnausschüttungen eine Zwangsumgliederung zu begründen, wenn die Gewinnausschüttungsbeschlüsse rechtzeitig gefaßt wurden. Nichts anderes kann uE für die Auslegung von Satz 3 gelten. Solange keine ausdrückliche gesetzliche Regelung es verbietet, ist eine Saldierung von empfangenen und geleisteten Gewinnausschüttungen zulässig.

► *Selbstbindung der Finanzverwaltung:* Schließlich ist zu beachten, daß die FinVerw. eine Übergangsregelung zur Anwendung der phasengleichen Aktivierung von

Dividenden erlassen hat, welche aufgrund des Beschlusses des GrS des BFH v. 7. 8. 2000 (GrS 2/99, BStBl. II, 632) erforderlich wurde (s. u.). Stpfl., welche aufgrund ihrer Einflußmöglichkeiten bei nachgeschalteten Körperschaften in der Lage sind, die Voraussetzungen der phasengleichen Aktivierung von Dividenden zu erfüllen, können dadurch die Probleme im Zusammenhang mit der Saldierbarkeit von empfangenen und geleisteten Gewinnausschüttungen vermeiden. Diejenigen Stpfl. aber, welche bspw. aufgrund einer Minderheitsbeteiligung die Möglichkeiten der phasengleichen Aktivierung von Dividenden nicht nutzen können, da sie weder den Zeitpunkt noch die Höhe der Gewinnausschüttungen entscheidend beeinflussen können, können die Nachteile im Fall einer fehlenden Saldierbarkeit nicht vermeiden. Sie würden uE damit in einer Weise benachteiligt, welche wohl mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zu vereinbaren wäre.

In diesem Zusammenhang sind folgende weitere Aspekte zu berücksichtigen. In der Praxis sind nicht selten Fälle anzutreffen, in denen (trotz handelsrechtlich phasengleicher Erfassung) aus stl. Sicht die Erfüllung der Voraussetzungen der phasengleichen Aktivierung im Einzelfall streitig ist. Ohne eine entsprechende allgemein gültige Anwendungsregelung obliegt es der für die KStVeranlagung zuständigen FinBeh., ob eine Saldierung zugelassen wird oder nicht. Denn der Stpfl. kann die Gerichte faktisch nicht anrufen, da der Große Senat des BFH durch seinen Beschl. v. 7. 8. 2000 GrS 2/99 (aaO) die phasengleiche Aktivierung von Gewinnansprüchen jedenfalls für das StRecht praktisch abgeschafft hat und allenfalls eine Bezugnahme auf die Grundsätze der Selbstbindung der FinVerw. möglich ist (gerichtliche Überprüfung der Ermessensgrenzen). Schließlich sind auch verfassungsrechtliche Aspekte zu berücksichtigen. Erstens wird zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung einer Norm zunehmend auf die Dispositionsmöglichkeit des Stpfl. abgestellt (vgl. zB Einf. ESt Anm. 523 ff.; KIRCHHOF/RAUPACH, DB 2001, Beilage 3/2001, 14 ff. oder BFH v. 16. 12. 2003 IX R 46/02, DStRE 2004, 199, 204 f. zur Verlängerung der Spekulationsfristen auf 10 Jahre bei Grundstücken durch das StEntG 1999/2000/2002). Der Stpfl. hat bei empfangenen Gewinnausschüttungen grundsätzlich keine Dispositionsmöglichkeiten mehr, der Zwangsumgliederung zu entgehen. Zweitens kommt uE dem KStMinderungspotential bzw. dem KStGuthaben durchaus eine eigentumsähnliche Bedeutung zu, so daß Art. 14 GG betroffen sein kann, wenn KStGuthaben verlorengeht (Vor § 36 Anm. R 25).

► *Kein praktisches Bedürfnis:* Schließlich können Praktikabilitätsgesichtspunkte nicht gegen eine Saldierbarkeit angeführt werden. Wenn die FinVerw. die Umgliederung des vEK und Feststellung der Endbestände im Rahmen der Veranlagungsarbeiten für 2001 und nicht, wie der Gesetzeswortlaut es vermuten läßt, bereits für 2000 vornimmt, sind auch die Daten für zu- und abfließende Gewinnausschüttungen vorhanden.

Insgesamt überwiegen uE diejenigen Argumente, welche für eine Saldierung der Gewinnausschüttungen sprechen, diejenigen Aspekte, die dagegen anzuführen sind. Allerdings wird aufgrund der im BMF-Schr. v. 6. 11. 2003 (BStBl. I, 575 Rn. 16) ausgesprochenen Ablehnung einer Saldierung die endgültige Beantwortung dieser Frage einer finanzgerichtlichen Klärung zugeführt werden müssen.

Gestaltungshinweise: Aufgrund der bestehenden Unsicherheiten sollten Maßnahmen ergriffen werden, daß die Gewinnausschüttungen aus dem EK 45 von Tochter-KapGes. bereits in der letzten für die Muttergesellschaft vorzunehmenden vEK-Gliederung gem. § 47 KStG 1999 enthalten sind. Derartigen Maßnahmen sind jedoch häufig enge Grenzen gesetzt. In Betracht kommen:

- ▶ *Nutzung der sog. phasengleichen Aktivierung von Dividenden:* In Erwägung gezogen werden kann die (auch erstmalige) Nutzung der phasengleichen Aktivierung von Dividenden. In diesem Fall sind die im Folgejahr vorgenommenen Gewinnausschüttungen bei der Muttergesellschaft bereits im Vorjahresabschluß zu aktivieren. Zwar hat der GrS des BFH mit Beschl. v. 7. 8. 2000 GrS 2/99 (aaO) die phasengleiche Aktivierung von Dividenden in der Steuerbilanz grundsätzlich abgelehnt und nur ganz ausnahmsweise zugelassen (vgl. hierzu zB PRINZ, GmbHR 2001, 125 [130]). Die FinVerw. beanstandet es jedoch nicht, wenn für Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruhen, für die letztmals das kstl. Anrechnungsverfahren anzuwenden ist, die bisherigen Grundsätze zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen weiterhin angewendet werden (BMF v. 1. 11. 2000, BStBl. I, 1510).
- ▶ *Vorabausschüttung für das Geschäftsjahr 2000 bzw. 2000/2001:* Im Rahmen des gesellschaftsrechtlich Zulässigen kann die Tochtergesellschaft eine Vorabausschüttung im Jahr 2000 vornehmen. Diese Vorabausschüttung erhöht den Gewinn und damit das vEK der Muttergesellschaft. Dieser Weg steht einer AG im Gegensatz zur GmbH nicht zur Verfügung, da das Aktienrecht Vorabausschüttungen vor Ablauf eines Geschäftsjahrs nicht kennt (§ 59 AktG).
- ▶ *Zusätzliche Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Geschäftsjahr:* Da es im Rahmen des § 36 in der Praxis vor allem darum gehen wird, eine Umgliederung von EK 45, also von in der Vergangenheit erwirtschafteten Gewinnen, zu vermeiden, kann auch eine weitere, zB zweite Gewinnausschüttung in 2001 für ein abgelaufenes Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden. Problematisch ist daran in aller Regel, daß zwischenzeitlich der Jahresabschluß des Vorjahres festgestellt und über die Gewinnverwendung beschlossen wurde. Eine Änderung des Jahresabschlusses ist uE aber handelsrechtlich zulässig, da es sich bei den Folgen, welche Abs. 2 Satz 3 zeitigt, um einen gewichtigen wirtschaftlichen und stl. Grund zur Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses handelt (IdW RS HFA 6, WPg. 2001, 1084 Rn. 10). Jedoch erfordert eine Änderung des Jahresabschlusses eine erneute Beschlußfassung über dessen Feststellung und die Gewinnverwendung, was vor allem bei einer AG mit hohem Verwaltungsaufwand verbunden sein kann. Bei prüfungspflichtigen Gesellschaften ist zudem eine Nachtragsprüfung gem. § 316 Abs. 3 HGB erforderlich (vgl. hierzu auch IdW/Steuerfachausschuß, FN IdW Beilage zu 11/2000, 8f.). Schließlich ist strechtlich § 4 Abs. 2 EStG iVm. § 8 Abs. 1 zu beachten. Da vorliegend strechtlich kein Fall der Bilanzberichtigung vorliegt, sondern eine sog. Bilanzänderung gegeben ist, kommt nach Einreichung der ursprünglichen Bilanz beim FA eine Änderung nur noch in engen Grenzen in Betracht.

39

V. Ermittlung des Erhöhungsbetrags: Jeweils nach Abzug der betreffenden Körperschaftsteuer

Der Zugang zu den jeweiligen Teilbeträgen EK 45 und EK 40 ermittelt sich nach Abzug der jeweiligen KSt. von entweder 45 vH oder 40 vH. Darin kommt der Grundgedanke des § 30 Abs. 1 Satz 1 KStG 1999 zum Tragen, daß das vEK entsprechend seiner Tarifbelastung zu gliedern ist.

Erläuterungen zu Abs. 3: Umgliederung des EK 45

A. Regelungsgegenstand: Positiver Bestand an EK 45

I. Beschränkung auf positive Bestände an EK 45

40

Positives EK 45: Für die positiven Bestände an EK 45 übernimmt Abs. 3 im wesentlichen die bisher in § 54 Abs. 11 Sätze 2 und 3 KStG 1999 enthaltenen gesetzlichen Bestimmungen zur Umgliederung des EK 45 in EK 40 und EK 02, verkürzt diese allerdings in zeitlicher Hinsicht.

Negatives EK 45: Sowohl der Referenten- als auch der Gesetzentwurf zu § 36 nF sahen noch die Umgliederung eines Negativbestands an EK 45 vor. Der Fin-Aussch. hat diese Regelung aus dem Gesetzentwurf gestrichen. Obwohl diesbezüglich eine Begründung nicht gegeben wird, dürfte der Grund hierfür in der fehlenden Relevanz für diese Regelung liegen. Nach § 54 Abs. 11 Satz 4 KStG 1999 war die Umgliederung eines Negativbestands an EK 45 grundsätzlich zum Schluß des jeweiligen, nach dem 31. 12. 1998 endenden Wj. vorzunehmen. Dies bedeutet, daß zu dem gem. Abs. 1 maßgeblichen Umgliederungsstichtag ein Negativbestand an EK 45 im allgemeinen nicht mehr vorhanden sein kann. Demzufolge erübrigt sich im Rahmen des Abs. 3 eine Regelung zu den Negativbeständen an EK 45. Eine Gesetzeslücke liegt nicht vor. Sollte in Sonderfällen (hierzu PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 54 KStG 1999 Rn. 103 ff.; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 KStG nF Rn. 52) der Bestand an EK 45 negativ sein, wird dieser nicht nach Abs. 3 umgliedert, sondern ggf. nach Abs. 6 mit den unbelasteten Teilbeträgen des EK 02 bzw. EK 01/EK 03 verrechnet oder als Endbestand gem. Abs. 7 getrennt ausgewiesen und gesondert festgestellt.

II. Zeitpunkt der Umgliederung des EK 45: Umgliederung nach Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen gem. Abs. 2

41

Im Rahmen der gesetzsystematischen Auslegung stellt sich die Frage, ob die Umgliederung des EK 45 vor Verrechnung der Gewinnausschüttungen gem. Abs. 2 oder danach vorzunehmen ist (vgl. KULEMANN/HARLE, GStB 2000, 129 [134 f.]; auch o. V. in GStB 2000, 249 [250]).

Bisherige gesetzliche Regelungen: Zu den bisherigen gesetzlichen Regelungen betr. die Umgliederung von höher belasteten Teilbeträgen des vEK (EK 56 und EK 50, vgl. hierzu § 30 KStG 1999 grüne Blätter) vertrat die FinVerw. die Auffassung, daß bei Ablauf des jeweiligen Übergangszeitraums die Umgliederung dieser höher belasteten Teilbeträge vor der Verrechnung von Gewinnausschüttungen vorzunehmen war (zum EK 56 vgl. BMF v. 16. 5. 1994, BStBl. I, 315; zum EK 50 vgl. OFD Koblenz v. 26. 11. 1998, StEK KStG 1977 § 54 Nr. 9; zustimmend zB PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 54 KStG Rn. 111 ff.). Dies war entscheidend für die Bestimmung des Zeitpunkts, wann letztmalig eine offene Gewinnausschüttung für ein abgelaufenes Wj. bzw. eine andere Ausschüttung erfolgt sein mußten. Beispielsweise mußte zur Vermeidung

der Umgliederung von EK 56 die offene Gewinnausschüttung in 1994, die andere Ausschüttung in 1993 vorgenommen worden sein. Der BFH hat sich der Auffassung der FinVerw. teilweise angeschlossen

BFH v. 22. 10. 1998 I R 35/97, BStBl. II 1999, 171 (173) zu Vorabauschüttungen, ablehnend jedoch bei (Nachtrags-)Auschüttungen aus dem EK56, da es diesbezüglich an einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung fehlte; BFH v. 27. 6. 2001 I R 2/01, BStBl. II 2002, 18; s. auch Anm. 38.

Umgliederung erst nach Gewinnausschüttung im Übergangsjahr: EK 45 ist abweichend zur bisherigen gesetzlichen Regelung erst nach Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen gem. Abs. 2 umzugliedern. Dafür spricht erstens die Gesetzessystematik. Würde EK 45 vor Verrechnung der Gewinnausschüttungen umgegliedert, wären uE die Regelungen in § 34 Abs. 12 Sätze 2–5 nF bzw. Abs. 2 Satz 3 ohne Bedeutung. Würde bei der Tochtergesellschaft vor Durchführung der offenen Gewinnausschüttung im Jahr 2001 deren EK 45 umgegliedert, wäre in der Folge deren Gewinnausschüttung aus dem EK 40 zu finanzieren. Auf Ebene der Muttergesellschaft gäbe es dann im Normalfall keine Einkommensteile mehr, welche einer KSt. von 45 vH unterliegen könnten. Etwas anderes wäre nur dann denkbar, wenn die Wj. der Mutter- und der Tochtergesellschaft voneinander abwichen. Es kann aber dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, er hätte nur für einen Ausnahmefall eine ausdrückliche gesetzliche Regelung vorgesehen.

Zweitens ließe sich uE das Verhältnis von Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 nicht zweifelsfrei klären. Es wäre denkbar, daß bei Mutter-Tochter-Konstellationen iSd. Abs. 2 Satz 3 ein positiver Bestand an EK 45 auf Ebene der Muttergesellschaft übrigbliebe.

Dabei gehen die nachfolgenden Überlegungen von offenen Gewinnausschüttungen aus, welche im Kj. 2001 erfolgen. Das Wj. der Muttergesellschaft stimmt mit dem Kj. überein, dasjenige einer Tochtergesellschaft endet zum 30. 6. Die Muttergesellschaft schüttet im ersten Hj. 2001 einen Gewinn an ihre Anteilseigner aus, die Tochtergesellschaft im zweiten Hj. 2001:

- ▷ Auf Ebene der Muttergesellschaft würde zum 31. 12. 2000 zunächst EK 45 in EK 40 und EK 02 aufgeteilt. Das EK 45 betrüge dadurch (zwischenzeitlich) 0 DM;
- ▷ die von der Muttergesellschaft im ersten Hj. 2001 vorgenommenen Gewinnausschüttungen (Abs. 2 Satz 1) würden damit aus dem EK 40 finanziert;
- ▷ die von der Muttergesellschaft erhaltenen Gewinnausschüttungen, welche wegen der zeitversetzten Anwendung des neuen KStRechts bei der Tochtergesellschaft noch aus dem EK 45 finanziert werden könnten, würden erneut zu positivem EK 45 bei der Muttergesellschaft führen. Für diesen Restbestand gäbe es dann keine Umgliederungsvorschrift mehr. Die gesetzliche Regelung des Abs. 3 wäre damit unvollständig.

Drittens regelt Abs. 2 ausdrücklich, wann die Gewinnausschüttungen erfolgen müssen, um unter das bisherige KStAnrechnungsverfahren zu fallen. Dies war bei den bisherigen Übergangsvorschriften zum EK 56, EK 50 und EK 45 nicht der Fall, was dann zu den Abgrenzungsfragen zwischen § 28 Abs. 2 aF und § 54 Abs. 11 bzw. 11 a aF Anlaß gab.

Schließlich gäbe es für EK 45 keine Übergangsregelung unter dem neuen KStRecht. Da das neue KStRecht im Jahr 2001 in Kraft trat, könnte bei vorrangiger Umgliederung das EK 45 nicht mehr in 2001 ausgeschüttet werden. Dies wäre schwerlich mit dem Sinn und Zweck der Übergangsvorschriften vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren zu vereinbaren.

Diese Auslegung wird durch die Gesetzesmaterialien zum StEntlG gestützt und entspricht der einhelligen Meinung im Schrifttum (vgl. zB Dörsch in Dörsch/

EVERSBERG/JOST/WITT, § 36 KStG Rn. 25). In der Begründung des Gesetzentwurfs zu § 36 KStG nF wird zu Abs. 3 aufgeführt, daß in „einem weiteren Schritt“ das verbliebene positive (sowie das damals auch noch umfaßte negative) EK 45 in EK 40 und EK 02 umgliedert wird.

B. Rechtsfolge: Umgliederung in EK 40 und EK 02

I. Ökonomische Bedeutung der Umgliederung von EK 45 in EK 40 und EK 02: Mögliche Vernichtung von Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben

42

Abs. 3 Satz 1 schreibt die Erhöhung des EK 40 iHv. 27/22 des Bestands an EK 45 vor. Abs. 3 Satz 2 bestimmt korrespondierend hierzu eine Minderung des EK 02 in Höhe von 5/22 des Bestands an EK 45.

Aufgrund dieser Rechenformel ist das vEK vor und nach der Umgliederung des EK 45 in seiner Summe unverändert. Gleichwohl resultieren aus der geänderten strukturellen Zusammensetzung des vEK für die Mehrzahl der in der Praxis von der Umgliederung betroffenen Körperschaften nachteilige ökonomische Wirkungen. Denn in der ganz überwiegenden Zahl der Fälle fehlt es an positiven Beständen an unbelastetem vEK (zB entstehen idR nennenswerte Beträge an EK 02 vor allem aus der Gewährung stfreier Investitionszuschüsse und Investitionszulagen). Das Entstehen von negativem EK 02 infolge der Umgliederung führt zu einer Vernichtung von KStAnrechnungsguthaben.

Dieser bereits aus der Umgliederung von EK 56 und EK 50 bekannte Nachteil wird durch Abs. 4 noch verstärkt, indem Negativbestände an unbelastetem vEK mit den Teilbeträgen zu verrechnen sind, welche mit KSt. belastet sind, und zwar in der Reihenfolge, in der die Tarifbelastung zunimmt. Dies bedeutet in der Praxis, daß damit das zuvor erst erhöhte EK 40 wieder gemindert wird. Folglich wird es in sehr vielen Fällen dazu kommen, daß sich das EK 45 infolge der Umgliederung in ein betragsgleiches EK 40 verwandelt (vgl. hierzu RÖDDER/METZNER, DStR 2000, 960). Damit wird die Vernichtung von Anrechnungsguthaben offenkundig. Während sich bei Finanzierung einer Gewinnausschüttung aus dem EK 45 die KSt. um 15/55 des verwendeten Betrags mindert, beträgt sie bei Verwendung von EK 40 lediglich 10/60. Diese Situation wird demzufolge zu Recht als „Umgliederungsfälle“ bezeichnet (vgl. zB NEUMANN, EStB/GmbH-StB, Sonderheft 2000, 18 [23 f.]; KULEMANN/HARLE, StuB 2000, 812 [814 f.]) und ist eine der Hauptursachen für die umfangreichen Gewinnausschüttungen im Übergangsjahr 2001 bzw. 2002 (bei vom Kj. abweichendem Wj.) mit dem damit verbundenen Einbruch bei den KStEinnahmen der Gebietskörperschaften (zum Einbruch des KStAufkommens im Jahr 2001 s. Anm. 3).

Diese Umgliederungsfälle kann für diejenigen Unternehmen erhebliche Auswirkungen haben, welche durch zwischenzeitlich erlittene Verluste einen hohen Bestand an negativem EK 02 aufweisen und ggf. vorhandenes EK 45 nicht ausschütten können (vgl. KIESEL in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmenssteuerreform, 2. Aufl. 2000, E Rn. 29; GÜNKEL/FENZL/HAGEN, DStR 2000, 445 [449]; zum Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren vgl. Anm. 60).

II. Konsequenzen für die Ausschüttungspolitik: Nutzung des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens

43 1. Kennzeichen des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens

Kennzeichen des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens ist das Aufeinanderfolgen einer Gewinnverwendung mit einer Wiedereinlage der ausgeschütteten Beträge in Form von Beteiligungs- oder Fremdkapital. Dadurch wird die Gewinnthesaurierung als Alternative der Innenfinanzierung ersetzt durch Formen der Außenfinanzierung. Die Entscheidung über die Anwendung des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens wird durch steuer- und finanzierungsorientierte Motive bestimmt, wobei sich beide Aspekte nicht voneinander trennen lassen. Stl. Motive, welche bei personenbezogenen KapGes. im Vordergrund stehen, zielen auf eine stl. Minderbelastung aufgrund der Ausschüttung der Gewinne und deren anschließende Wiedereinlage ab. Finanzierungsaspekte sind vornehmlich dann zu berücksichtigen, wenn der Körperschaft ein höheres Finanzierungsvolumen für Investitionszwecke zur Verfügung gestellt werden kann oder sich eine andere Finanzierungsstruktur realisieren läßt.

Vgl. DIRRIGL in GERKE/STEINER (Hrsg.), Handwörterbuch des Bank- und Finanzwesens, 2. Aufl. 1995, „Schütt-Aus-Hol-Zurück-Verfahren“, Sp. 1694 ff.; auch WAGNER/WENGLER in GERKE/STEINER aaO, „Gewinnverteilung und Gewinnverwendungspolitik“, Sp. 886 (894 ff.); zu weiteren Aspekten der Ausschüttungspolitik vgl. HAX in BRITZ (Hrsg.), Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl. 1998, 231; PRINZ, GmbHR 2001, 125 (129).

Das Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren ist immer dann stl. zu empfehlen, wenn die Grenzsteuerbelastung des Anteilseigners unterhalb der Thesaurierungsbelastung der Gesellschaft liegt (vgl. HERZIG/SCHIFFERS, DB 1999, 972).

Die Anwendung des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens begegnet im Grundsatz keinen strechtlichen Bedenken (vgl. BFH v. 19. 8. 1999 I R 77/96, BStBl. II 2001, 43, [45 mwN]). Es wird auch von der FinVerw. grundsätzlich anerkannt (vgl. Abschn. 77 Abs. 9 KStR 1995).

2. Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren und Übergangsvorschriften

44 a) Entscheidungskriterien für die Anwendung des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens im Rahmen der Übergangsvorschriften

Da unter der Geltung des KStAnrechnungsverfahrens im Fall von Gewinnausschüttungen die persönliche StBelastung des Anteilseigners an die Stelle der StBelastung der ausschüttenden Körperschaft tritt, kommt es maßgeblich auf die durch die Gewinnausschüttung ausgelösten Progressionseffekte bei den Anteilseignern an. Deshalb kann trotz der zT beträchtlichen Nachteile, welche sich aus der Umgliederung des EK 45 in EK 40 und EK 02 ergeben können, nicht pauschal die Empfehlung ausgesprochen werden, das gesamte EK 45 auszuschütten.

Zudem gilt diese Aussage nur vor dem Hintergrund, daß bei einer Körperschaft die Vornahme einer Gewinnausschüttung feststeht und lediglich der unter stl. Gesichtspunkten optimale Zeitpunkt zu ermitteln ist. Sollen die Finanzierungsmittel dagegen bei der Körperschaft verbleiben, ist eine Gewinnthesaurierung sinnvoll, wenn die Grenzsteuerbelastung auf Ebene der Anteilseigner 45 vH überschreitet und damit über der Steuerbelastung des EK 45 liegt. In einem solchen Fall können die Anteilseigner (bei Außerachtlassung der KapErtrSt.) der ausschüttenden Körperschaft nur einen geringeren Betrag als Eigen- oder

Fremdkapital wieder zur Verfügung stellen, als ursprünglich im EK 45 ausgewiesen war (vgl. hierzu auch SCHIFFERS, GmbHR 2000, 901 [908]).

Darüber hinaus wird aus Sicht der ausschüttenden Körperschaft die Vorteilhaftigkeit eines Einsatzes des Schütt-aus-Hol-Zurück-Verfahrens durch die Struktur des vEK vor Umgliederung bestimmt, insbesondere davon, ob ausreichend hohe Bestände an nicht mit KSt. belasteten Teilbeträgen vorhanden sind oder nicht.

Beide Aspekte, Progressionswirkungen und Struktur des vEK, können nicht voneinander getrennt werden, sondern sind bei einer einzelfallbezogenen Analyse der Ausschüttungspolitik zu berücksichtigen (zu einer Zusammenstellung der stl. Folgen s. RÖDDER/METZNER, DStR 2000, 960).

b) Fehlende unbelastete Teilbeträge an verwendbarem Eigenkapital (EK 0) 45

Anteilseigner sind einkommensteuerepflichtig: Entscheidend sind sowohl bei unbeschränkter als auch beschränkter EStPflcht die aufgrund der vorzunehmenden Ausschüttungen ausgelösten Progressionseffekte (vgl. Vor § 36 KStG Anm. R 44).

Bei fehlendem EK 0 zeigt sich, daß sich auf Ebene der Körperschaft das Ausschüttungspotential gemessen an der realisierbaren Bardividende um 8,3 vH mindert. Dieses geringere Ausschüttungspotential selbst im Spitzensteuerbereich bedingt einer Ausschüttung im Jahr 2002 einem um 5,6 vH geminderten Zufluß nach ESt. (ohne SolZ und KiSt.). Bei einer Verzögerung der Ausschüttung bis zum Jahr 2005 betrüge der Nachteil immerhin noch knapp 1,6 vH.

Wenn selbst für Stpfl., welche dem EStSpitzensteuersatz unterliegen, im Fall der ansonsten anstehenden Zwangsumgliederung von EK45 dessen Vollausschüttung stl. günstiger ist (Beispielsrechnung Vor § 36 Anm. R 43), muß dasselbe auch für Stpfl. gelten, welche sich im Progressionsbereich der ESt. befinden und bei denen eine Ausschüttung noch einen Progressionseffekt auslöst. Denn dieser kann maximal bis zum Spitzensteuersatz gehen. Vor diesem Hintergrund versteht sich die Empfehlung, das gesamte EK45 vor der Umgliederung auszuschiütten (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS § 36 KStG Rn. 51 mwN).

Bei Vorliegen von Verlustvorträgen ist zu beachten, daß aufgrund der Senkung der Steuersätze die Steuerersparnisse durch Nutzung der Verlustvorträge abnehmen (vgl. auch die Berechnungen bei RÖDDER/METZNER, DStR 2000, 960).

Anteilseigner sind körperschaftsteuerpflichtig: Im Fall von kstpfl. Anteilseignern ergeben sich teilweise andere Beurteilungskriterien.

► *Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht:* Bei unbeschränkter KStPflcht ist zu beachten, daß aus dem EK 45 finanzierte Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft bei dem Anteilseigner einer KSt. von 45 vH unterliegen und dort gem. Abs. 2 Satz 3 den Teilbetrag an EK 45 erhöhen, wodurch gegebenenfalls erst die Umgliederung von EK 45 ausgelöst wird. Dies bedeutet, daß bei einer Kette von Körperschaften als Anteilseignern zu prüfen ist,

- ob die Nachteile des Abs. 2 Satz 3 vermieden werden können durch Vornahme von Vorabausschüttungen bzw. einer phasengleichen Aktivierung der Dividenden (vgl. Anm. 36);
- auf welcher Ebene die Umgliederung des EK 45 die geringsten negativen Folgen zeitigt, zB weil auf einer Ebene ausreichend hohes EK 02 vorhanden ist (vgl. auch NEUMANN, EStB/GmbH-StB, Sonderheft 2000, 18 [24]).

► *Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht*: Bei beschränkter KStPflicht des Anteilseigners schlägt aufgrund der Umgliederung des EK 45 die verringerte Bardividende der Tochtergesellschaft durch und bedingt damit einen entsprechenden Nachteil beim Anteilseigner.

46 c) Ausreichend hoher Bestand an unbelastetem verwendbarem Eigenkapital

Ausreichend hoher Bestand an EK 02: Bei einem ausreichend hohen Bestand an EK 02 hängen die ökonomischen Folgen einer Ausschüttung von der Qualifikation der Anteilseigner und deren konkreter Besteuerungssituation ab, da das KStMinderungspotential vor und nach einer Umgliederung des EK45 identisch ist. Insbesondere kommt es dann auf die durch die Gewinnausschüttung ausgelösten Progressionseffekte an (zu einer allgemeinen Diskussion insbesondere auch zur Ermittlung und Darstellung von sogenannten Indifferenzsteuersätzen vgl. Vor § 36 Anm. R 29, R 44 ff.).

► *Einkommensteuerpflichtige Anteilseigner*: Löst die Ausschüttung von EK 45 Progressionseffekte aus, ist abzuwägen zwischen dem Vorteil der KStAnrechnung und dem Nachteil der Progressionswirkung (glA BEHRE/MENSE, StuB 2000, 243 [245]). Bei beschränkt estpfl. Anteilseignern hängt mangels Anrechnungsberechtigung die Vorteilhaftigkeit von der Besteuerung der Gewinnausschüttungen im Wohnsitzstaat ab, insbes. den ausgelösten Progressionseffekten.

► *Körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner*: Bei unbeschränkt kstpfl. Anteilseignern gelten dieselben Überlegungen zur Ausschüttungspolitik wie bei fehlendem EK 02 (s. vorstehend Anm. 45). Bei beschränkt kstpfl. Anteilseignern ist zu beachten, daß bei ausreichend vorhandenem EK 02 vor und nach der Umgliederung dieselbe Bardividende ausgeschüttet werden kann, so daß die Frage nach dem Zeitpunkt der Gewinnausschüttung nicht von der Umgliederung des EK 45 abhängt.

Ausreichend hohe Bestände an EK 01 und EK 03: Zu den ökonomischen Auswirkungen vgl. Anm. 52, 54.

47 d) Gestaltungsüberlegungen

Zur Verhinderung einer zwangsweisen Umgliederung des EK45 sind folgende Gestaltungen denkbar:

► *Nutzung eines Verlustrücktrags*: Unter dem KStAnrechnungsverfahren änderte sich der Bestand an EK40 und EK02 infolge eines Verlustrücktrags. So führte im Rahmen der Gliederungsrechnung der Verlustrücktrag zu einer Erhöhung des EK02 im Verlustrücktragsjahr (vgl. das Beispiel in Abschn. 89 Abs. 4 KStR 1995).

Dies kann im Einzelfall zu dem bemerkenswerten Ergebnis führen, daß im Fall von Verlusten durch eine geschickte Wahl des Verlustrücktrags der EK45-Umgliederungsfalle entgangen werden kann (vgl. auch BOTT in ERNST & YOUNG [Hrsg], § 36 KStG Rn. 96). Allerdings sind in diesem Zusammenhang zahlreiche Fragen, zu denen sich das BMF-Schreiben v. 6. 11. 2003 (BStBl. I, 575) bedauerlicherweise nicht äußert, ungeklärt, zB ob § 33 Abs. 1 KStG 1999 überhaupt noch anwendbar ist, wenn bei einer Körperschaft ein Verlust im Wj. 2001 bzw. Wj. 2001/2002 entsteht, welcher in das Vorjahr zurückgetragen werden soll. Nach enger Auslegung des Gesetzeswortlauts ist dies nicht der Fall, da auf das Wj. 2001 bzw. Wj. 2001/2002 bereits das neue KStRecht Anwendung findet und damit nicht mehr § 33 KStG 1999. UE liegt darin eine planwidrige Geset-

zeslücke, da der einjährige Verlustrücktrag auch über den Systemwechsel hinaus zulässig ist (§ 8 Abs. 1 iVm. § 10d EStG) und dieser Verlustrücktrag eine entsprechende Berücksichtigung in der Gliederung des vEK finden muß (vgl. hierzu und zu weiteren Zweifelsfragen eingehend DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 641 [645 ff.]).

► *Überschüttungen*: Untauglich ist es, die Zwangsumgliederung von EK45 für den Fall zu vermeiden zu versuchen, daß im Rahmen einer stl. Außenprüfung Gewinnerhöhungen vorgenommen werden, die zu einem weiteren Zugang zum EK45 führen, indem vorsorglich nicht nur das gesamte EK45 ausgeschüttet wird, sondern auch noch weitere Bestandteile des vEK, insbes. EK40, in Anspruch genommen werden. Das durch die stl. Außenprüfung zusätzlich geschaffene EK 45 gilt nicht nachträglich als ebenfalls ausgeschüttet. Es kommt nicht zu einer Rückverlagerung von EK 40 in EK 45 (so auch DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 36 KStG Rn. 30; mit anderer Begründung zum gleichen Ergebnis kommend FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 KStG Rn. 51). Das zusätzlich geschaffene EK45 wird damit der Zwangsumgliederung unterworfen. Grund hierfür ist die Regelung des § 34 Abs. 13, insbesondere dessen Satz 2, wonach die in der erteilten StBescheinigung zugrunde gelegte Verwendung des EK45 auch dann unverändert bleibt, wenn später eine höhere Leistung mit dem EK 45 verrechnet werden könnte (s. auch BLÜMICH/DANELSING, § 36 KStG Rn. 57; zur Vorgängervorschrift des § 54 Abs. 10 a Satz 2 KStG 1999 vgl. PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 54 KStG 1999 Rn. 81 e). Damit wird für stl. Außenprüfungen zusätzliches Konfliktpotential geschaffen und das „Streitklima“ in Betriebsprüfungen beeinflusst (so zutreffend PRINZ, GmbHR 2001, 125 [127]).

► *Schaffung von zusätzlichem positiven EK 01*: Nachdem Ausschüttungen aus dem EK01, EK02 sowie EK03 von den Belastungswirkungen in etwa identisch sind, stellt sich die Frage, wie diese vEK-Bestandteile durch Gestaltungsmaßnahmen geschaffen werden können. Diesbezüglich bietet sich insbesondere das EK01 an, während EK03 ausscheidet, da es aus Alrücklagen stammt. Auch positives EK02, welches insbes. aufgrund von stfreien Investitionszulagen geschaffen wird, eignet sich kaum für Gestaltungsmaßnahmen. Nach deutschem innerstaatlichen Recht ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländischen Gesellschaft stfrei, wenn

- auch Gewinnausschüttungen dieser Gesellschaften nach den Vorschriften des einschlägigen DBA stbefreit sind (zB nach Art. VI Abs. 2, Art XVIII Abs. 2 Buchst. a DBA Großbritannien);
- die Anteile an der ausländischen Gesellschaft entweder seit Gründung, zumindest aber seit sieben Jahren nach einer Einbringung durch eine natürliche Person zum Betriebsvermögen der deutschen KapGes. gehören (§ 8b Abs. 3).

Da zu den begünstigten Veräußerungsgewinnen ua. die Einbringung von Beteiligungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zählt (vgl. Abschn. 41 Abs. 5 Satz 3 KStR 95; DÖTSCH/PUNG in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 8b KStG Rn. 26 mwN, FÜGER/RIEGER, FR 2003, 543 [548 f.]), bietet sich diese Gestaltungsvariante zur Schaffung von unbelastetem vEK und damit zur Vermeidung der EK45-Umgliederungsfälle an.

48 **3. Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren und Halbeinkünfteverfahren**

Wenn auch nicht mehr mit derselben Bedeutung, so behält das Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren auch im Halbeinkünfteverfahren noch seine Existenzberechtigung. Zwar ist im neuen KStSystem unter stl. Gesichtspunkten grds. die Thesaurierung der Gewinne die optimale (Nicht-)Ausschüttungspolitik (glA GÜNKEL/FENZL/HAGEN, DStR 2000, 445 [451]; KIESEL in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmenssteuerreform, 2. Aufl. 2000, E Rn. 36), Gleichwohl ist auch zukünftig zu beachten, daß unter stl. Gesichtspunkten Eigenkapitalvergütungen im allgemeinen stl. höher belastet sind als Fremdkapitalzinsen, wenn es um den Belastungsvergleich zwischen einer Gewinnausschüttung (nicht Thesaurierung) und einer Leistungsvergütung geht. Dies läßt dem Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren noch einen, wenn auch geringeren Anwendungsbereich (zu Vorteilsvergleichen vgl. KRAWITZ, DB 2000, 1721 [1724] sowie SCHNELOCH/RAHIER/TROKELS-BRAND, DStR 2000, 1619 [1627], SCHÜLER, DStR 2000, 1531 [1536], SCHIFFERS, GmbH-StB 2000, 242 f., dem Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren zukünftig überhaupt keine Bedeutung beimessend SEIFERT, BuW 2000, 756 [768]).

49 **4. Nutzung der sogenannten inkongruenten (disquotalen) Gewinnausschüttung**

Begriff und gesellschaftsvertragliche Zulässigkeit: Bei einer inkongruenten (disquotalen) Gewinnausschüttung bemißt sich der Anteil der Gewinnausschüttung, welcher ein Gesellschafter, Aktionär etc. erhält, nicht nach der Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft, wie dies vom Gesetzgeber grds. vorgesehen ist (§ 60 Abs. 1 AktG, § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG). Sie sind häufig durch stl. Überlegungen motiviert. Sie setzen wirksame gesellschaftsvertragliche Satzungsklauseln voraus.

Anerkennung durch BFH-Rechtsprechung: Der BFH hat mit Urt. v. 19. 8. 1999 entschieden, daß die Anwendung des Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens auch dann keinen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts iSv. § 42 AO darstellt, wenn sich die – zueinander als fremde Dritte gegenüberstehenden – Anteilseigner einer GmbH auf eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende („inkongruente“) Gewinnausschüttung verständigen, um dadurch einem der Anteilseigner einen Verlustabzug zu ermöglichen, und wenn anschließend der hierdurch begünstigte Anteilseigner die an ihn ausgeschütteten Gewinne seinerseits wieder inkongruent in die GmbH einlegt (BFH v. 19. 8. 1999 I R 77/96, BStBl. II 2001, 43). Dieses Urteil hat im Schrifttum unterschiedliche Reaktionen hervorgerufen. Sie reichen von ausdrücklicher Zustimmung (vgl. Anm. zu BFH v. 19. 8. 1999 I R 77/96, DStR 1999, 1853 f.) bis hin zu der Auffassung, daß der Ausgangsfall vom BFH falsch gelöst wurde (vgl. GROH, DB 2000, 1433 ff., kritisch auch HG in Anm. zu BFH v. 28. 3. 2000 VIII R 68/96, DStR 2000, 1426 [1430 f.]; zu einer eingehenden und differenzierenden Analyse des BFH-Urteils v. 19. 8. 1999 vgl. ROSE, FR 2002, 1). Die FinVerw. hat das BFH-Urt. v. 19. 8. 1999 mit einem grundsätzlichen Nichtanwendungserlaß belegt. Sie will eine inkongruente Gewinnausschüttung nur dann anerkennen, wenn für eine vom gesetzlichen Gewinnverteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung besondere Leistungen eines oder mehrerer Gesellschafter für die KapGes. ursächlich sind (BMF v. 7. 12. 2000, BStBl. I 2001, 47).

Einsatzmöglichkeiten im Rahmen der Übergangsvorschriften: Im Schrifttum wird zur Lösung der Probleme im Zusammenhang mit der Umgliederung des EK 45 ua. auch der Einsatz der inkongruenten Gewinnausschüttung empfohlen (zB KULEMANN/HARLE, StuB 2000, 812 [814]; DIES., GStB 2000, 129

[135], auch SCHIFFERS, GmbHR 2000, 901 [905]; KIESEL in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmenssteuerreform, 2. Aufl. 2000, E Rn. 43; GÜNDEL/FENZL/HAGEN, DStR 2000, 445 [452], LORNSSEN-VEIT/ODENBACH in ERLE/SAUTER [Hrsg.], Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 257; zurückhaltend GAIL ua. DB Beil. 15/2000, 12; PRINZ, FR 2001, 125 [131 f.]).

Zwar kann uE die inkongruente Gewinnausschüttung als Gestaltungsinstrument der Ausschüttungspolitik in der Übergangsphase vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren in Betracht gezogen werden. Allerdings geht es zu weit, in dem Ur. des BFH v. 19. 8. 1999 einen von der höchstrichterlichen Rspr. ausgestellten Freibrief für die inkongruente Gewinnausschüttung zu erblicken. Vielmehr muß in jedem Einzelfall sorgfältig abgewogen werden, ob die Nutzung der inkongruenten Gewinnausschüttung zu dem angestrebten Erfolg führen kann.

Einerseits hat der BFH in der Entscheidung v. 19. 8. 1999 ausführlich begründet, weshalb in dem betreffenden Sachverhalt kein Gestaltungsmißbrauch iSv. § 42 AO vorlag, ua. weil die Anteilseigner einander als fremde Dritte gegenüberstanden und kein beherrschender Gesellschafter gegeben war. Auch wies der BFH ausdrücklich darauf hin, daß ein und derselbe Vorgang in der Person eines beteiligten Stpfl. als Gestaltungsmißbrauch iSv. § 42 AO zu beurteilen sein kann, in der Person des anderen aber nicht. Im konkreten Sachverhalt hätte sich auf Ebene der klagenden (ausschüttenden) GmbH nichts an der stl. Beurteilung geändert, wenn auf Ebene der Gesellschafter die disquotale Gewinnausschüttung als Gestaltungsmißbrauch qualifiziert worden wäre (BFH v. 19. 8. 1999 I R 77/96, BStBl. II 2001, 43 [46]). Die Frage des Gestaltungsmißbrauchs ist damit von der FinVerw. wie im Fall des BFH-Urt. v. 23. 8. 2000 (I R 4/97, BStBl. II 2001, 260) bei dem falschen Stpfl., nämlich der ausschüttenden KapGes., und nicht beim Anteilseigner, aufgeworfen worden, weshalb uE auch der Nichtanwendungserlaß (BMF v. 7. 12. 2000 aaO) an der falschen Stelle ansetzt. Bei der Frage, ob die disquotale Gewinnausschüttung beispielsweise im Rahmen des „Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens“ zur Lösung der Umgliederungsproblematik beim EK 45 eingesetzt werden kann, kommt es jedoch entscheidend auf die Situation beim Anteilseigner an. Ferner werden Fälle der disquotalen Ausschüttung wohl innerhalb von Familiengesellschaften oder innerhalb eines Konzerns, also einander nahestehenden Gesellschaftern, Bedeutung erlangen. Bei diesen Gesellschafterkonstellationen sind nach dem BFH-Beschl. v. 9. 6. 1997 zur stl. Behandlung eines Forderungsverzichts auch schenkweise Zuwendungen zwischen den Gesellschaftern denkbar (BFH v. 9. 6. 1997 GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [321]).

Erläuterungen zu Abs. 4: Verrechnung einer negativen Summe von EK 01–EK 03

I. Regelungsgegenstand: Zusammenfassung von nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen

50

Abs. 4 regelt die Konstellation, daß die Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03 nach Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen sowie einer etwaigen Umgliederung des EK 45 negativ ist. Ist die Summe von EK01–EK03 dagegen positiv, gelangt Abs. 4 auch dann nicht zur Anwendung, wenn einzelne dieser drei Teilbeträge negativ sein sollten.

Einzubeziehende Eigenkapitalteile: Nach dem Gesetzeswortlaut des Abs. 4 sind in die vorzunehmende Summenbildung das

- EK 01, die stfreien ausländischen Einkünfte bzw. nach § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG 1999 stfreien Einkommensteile;
- EK 02, die sonstigen, nicht der KSt. unterliegenden Vermögensmehrungen;
- EK 03, die sogenannten Alrücklagen aus vor dem 1. 1. 1977 abgelaufenen Wj.

einzubeziehen. Demgegenüber ist das EK 04 nicht zu berücksichtigen. Es wäre allerdings sachgerechter gewesen, das negative EK 01–EK 03 mit einem positiven EK 04 zu verrechnen, um das Problem der Vernichtung von KStMinderungspotential abzumildern (glA RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1453 [1455]).

Summe der unbelasteten Teilbeträge: Da auf die Summe der drei Teilbeträge EK 01, EK 02 und EK 03 abgestellt wird, kommt es nicht darauf an, welcher Teilbetrag/welche Teilbeträge negativ ist bzw. sind (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS § 36 KStG nF Rn. 55). Jeder der drei genannten Teilbeträge kann negativ sein,

- EK 01 wegen ausländischer Verluste, die unter die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2a EStG iVm. § 8 Abs. 1 KStG fallen (vgl. im einzelnen § 30 KStG Anm. 88);
- EK 02 insbes. aufgrund des Verlustabzugs gem. § 8 Abs. 1, Abs. 4 KStG iVm. § 10 d EStG;
- EK 03 wegen Verlusten aus den Jahren vor 1977.

Nach dem Gesetzeswortlaut spielt es für die Anwendung des Abs. 4 keine Rolle, ob

- die Summe von EK 01–03 erst aufgrund der Umgliederungsschritte negativ wurde oder es bereits vorher war;
- das für die Umgliederung maßgebliche vEK (ohne EK 04) insgesamt positiv oder negativ ist.

Keine Auswirkung auf Verlustvorträge: Die Zusammenfassung der Teilbeträge des EK 01–EK 03 läßt die Höhe der geltend zu machenden Verlustvorträge gem. § 8 Abs. 1, Abs. 4 KStG iVm. § 10 d EStG bzw. § 2a EStG unberührt. Auch im bisher geltenden KStRecht war die Höhe des negativen EK 01 unabhängig von der Höhe der nach § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG festzustellenden ausländischen Verluste (vgl. zB PUNG in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 47 KStG aF Rn. 82). Entsprechendes gilt für den Zusammenhang von EK 02 mit den Verlustvorträgen gem. § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 10 d Abs. 3 bzw. Abs. 4 EStG, auch wenn in der Praxis häufig von dem Negativbestand an EK 02 auf die Höhe der vorhandenen Verlustvorträge und umgekehrt geschlossen werden konnte. § 47 Abs. 2 aF ordnete ausschließlich dem KStBescheid die Funktion eines Grundlagenbescheids für den Verlustabzug zu.

Zeitpunkt der Zusammenfassung: Der Wortlaut des Abs. 4 regelt eindeutig, daß die Umgliederung der negativen Summe von EK 01–EK 03 im Anschluß an die Abs. 2 und 3 zu erfolgen hat, dh. nach Berücksichtigung der Auswirkungen von Gewinnausschüttungen sowie der Umgliederung des EK 45.

II. Rechtsfolgen

51

Abs. 4 ordnet als Rechtsfolge an, daß

- zunächst das EK01, EK02 sowie EK03 untereinander zu saldieren sind und
- anschließend der Negativsaldo mit denjenigen Teilbeträgen des vEK zu verrechnen ist, welche mit KSt belastet sind.

Vor der Neufassung des Abs. 4 durch das UntStFG war lediglich bestimmt, daß die negative Summe aus EK01, EK02 und EK03 verrechnet wird. Eine vorherige Saldierung der unbelasteten Eigenkapitalteile war nicht angeordnet. Die Neufassung hat allerdings lediglich klarstellenden Charakter (glA BLÜMICH/DANESING, § 36 KStG Rn. 18).

Dabei bestimmt Abs. 4 auch die Reihenfolge der Verrechnung des Negativsaldos, nämlich die zunehmende KStBelastung. Demzufolge wird die negative Summe aus EK 01–EK 03 zunächst mit einem positiven Bestand an EK 30 verrechnet und anschließend mit dem Bestand an EK 40 (s. auch BMF v. 6. 11. 2003, BStBl. I, 575 Rn. 24). Sollten die Bestände an EK 30 und EK 40 nicht vollständig zu einem Ausgleich der negativen Summe ausreichen, werden sie bis zu dem Betrag von jeweils 0 DM/€ gemindert. Der verbleibende Negativbetrag wird anschließend nach den Bestimmungen des Abs. 7 gesondert festgestellt.

III. Ökonomische Wirkung der Umgliederungsvorschrift

1. Ökonomische Wirkung aus der Summenbildung von EK 01–EK 03

a) Bei positivem Bestand an EK 01

52

Ob zum Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenes EK 01 erst unter Geltung des Halbeinkünfteverfahrens ausgeschüttet werden sollte, oder ob dies keine Rolle spielt, hängt von der Anteilseignerstruktur der Körperschaft ab.

Ausschüttende Körperschaft: Da einerseits nach dem bisherigen KStRecht bei Ausschüttung des EK 01 eine KStErhöhung nicht durchzuführen war (§ 40 Satz 1 Nr. 1 aF) und andererseits bei zukünftiger Fortführung des EK 01 im Rahmen der sonstigen Rücklagen aufgrund des neuen KStSystems eine KStErhöhung ausscheidet, ist es aus Sicht der Körperschaft ohne Bedeutung, ob das EK 01 noch nach dem alten oder bereits unter Geltung des neuen KStRechts ausgeschüttet wird.

Anteilseigner: Sofern der Anteilseigner zu den gem. § 8b Abs. 1 aF begünstigten Körperschaften zählt, ist es auch insoweit ohne Bedeutung, wann das derzeit noch vorhandene EK 01 ausgeschüttet wird. Denn sowohl nach altem als auch nach neuem KStRecht sind die Ausschüttungen von der KSt. befreit. Bei natürlichen Personen als Anteilseigner ist demgegenüber eine Ausschüttung des EK 01 im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens günstiger. Im bisherigen KStRecht waren Ausschüttungen aus dem EK 01 voll zu versteuern, ohne ein KStAnrechnungsguthaben zu vermitteln (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG aF). Zukünftig sind diese Ausschüttungen nur noch zur Hälfte stpfl., beanspruchen damit lediglich die Hälfte des Sparer-Freibetrags bzw. eines Verlustvortrags und wirken sich bei der EStProgression in geringerem Maße aus. Aus diesem Grunde empfiehlt es sich, in diesem Fall das EK 01 nicht mehr unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens auszuschütten (glA NEUMANN, EStB/GmbH-StB, Sonderheft 2000, 18 [24]; SCHIFFERS, GmbHR 2000, 901 [907]; LORNSEN-

VEIT/ODENBACH in ERLE/SAUTER [Hrsg.], Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 260) und zwar wegen der Absenkung der Steuersätze bis 2005 möglichst spät (vgl. Vor § 36 Anm. R 47; IdW/Steuerfachausschuß, FN IdW Beilage zu 11/2000, 30).

Gestaltungsmaßnahmen: Allerdings dürfte es kaum möglich sein, durch Gestaltungsmaßnahmen eine Verrechnung des positiven EK 01 mit einem negativen EK 02 und/oder EK 03 zu vermeiden. Dies wird im Fall der Umgliederung von EK 45 gem. Abs. 3 evident. Denkbar sind aber Fälle, in denen kein EK 45 vorhanden ist und ein Negativbestand an EK 02 durch Verlustvorträge entstanden ist. In diesen Fällen gilt es zu überlegen, ob durch Aufdeckung stiller Reserven die Verlustvorträge abgebaut werden können/sollen mit den entsprechenden Auswirkungen auf das negative EK 02.

53 b) Bei positivem Bestand an EK 02

Ausschüttungen aus dem EK 02 führen bei der ausschüttenden Körperschaft sowohl nach dem bisherigen KStAnrechnungsverfahren als auch während der Übergangszeit von 18 Jahren beim Halbeinkünfteverfahren (§ 38 nF) zu einer KStErhöhung. Eine Verrechnung von positivem EK 02 mit negativem EK 01 oder EK 03 ist uE aus ökonomischer Sicht kein Nachteil.

Bei den Anteilseignern hängt es wiederum davon ab, ob aufgrund der Ausschüttung von EK 02 Progressionseffekte entstehen oder nicht.

54 c) Bei positivem Bestand an EK 03

Beim EK 03 bietet sich ein differenziertes Bild. Unter dem Anrechnungsverfahren bedingte die Ausschüttung von EK 03 bei der ausschüttenden Körperschaft eine KStErhöhung. Zukünftig entfällt diese, wenn und soweit das EK 03 Bestandteil der sonstigen Rücklagen wird. Andererseits berechtigten die Ausschüttungen aus dem EK 03 bei den Anteilseignern unter den allgemeinen Voraussetzungen zur KStAnrechnung. Welcher Effekt überwiegt, derjenige aus der wegfallenden KStErhöhung oder derjenige aus der entfallenden KStAnrechnung, kann nur im Einzelfall beurteilt werden.

Zu Gestaltungsmöglichkeiten bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln unter Verwendung von EK 03 und späterer Kapitalherabsetzung vgl. HEURUNG in ERLE/SAUTER (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 360; ihm folgend IdW/Steuerfachausschuß, FN IdW Beilage zu 11/2000, 31.

Soweit allerdings nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner an der Körperschaft beteiligt sind, kann sich eine zeitliche Verschiebung der Ausschüttung empfehlen. Im bisherigen KStSystem erhielten nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag den aus der Ausschüttung von EK 03 resultierenden KStErhöhungsbetrag vergütet (§ 52 KStG 1999 sowie § 36 e EStG 1997). Eine derartige Vergütung entfällt unter dem System des Halbeinkünfteverfahrens. § 52 KStG 1999 sowie § 36 e EStG 1997 wurden gestrichen. Fraglich ist, ob diese Vergütungsmöglichkeit auch für diejenigen Ausschüttungen besteht, welche in der Übergangszeit noch unter das KStAnrechnungsverfahren fallen:

► *Körperschaftsteuer:* § 34 Abs. 12 nF bestimmt den Zeitpunkt der letztmaligen Anwendung des Vierten Teils des KStG 1999 (Anrechnungsverfahren). Die KStVergütung ist jedoch im Fünften Teil des KStG 1999 geregelt. Für diesen Teil gibt es keine gesonderte Übergangsregelung. Damit bestünde uE im Bereich der KSt. keine Vergütungsmöglichkeit.

- ▶ *Einkommensteuer*: Mit § 52 Abs. 50 d EStG nF enthält das EStRecht eine ausdrückliche Anwendungsvorschrift. Die KStVergütung kann nach § 36 e EStG 1997 noch für die Ausschüttungen beantragt werden, welche unter das KStAnrechnungsverfahren fallen.
- ▶ *Stellungnahme*: In dieser Ungleichbehandlung liegt uE eine planwidrige Gesetzeslücke. Diese ist dadurch zu schließen, daß § 52 KStG 1999 auf diejenigen Ausschüttungen anwendbar ist, auf welche noch das KStAnrechnungsverfahren anzuwenden ist und die zumindest teilweise aus dem EK 03 finanziert werden. Diese Gleichbehandlung gebietet der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

2. Ökonomische Wirkungen aus der Verrechnung mit belasteten Teilbeträgen

55

Die ökonomische Bedeutung der Verrechnung des Negativbestands an EK 01–EK 03 mit Teilbeträgen, die mit KSt. belastet sind, resultiert aus der damit verbundenen Vernichtung von KStGuthaben. Dieser Nachteil nimmt mit steigender KStBelastung des jeweiligen Teilbetrags zu. Aus diesem Grunde ist es sachgerecht, wenn der Gesetzgeber als Reihenfolge der Verrechnung die zunehmende Tarifbelastung vorschreibt. Die negativen Auswirkungen können beträchtlich sein (zu Beispielen s. Anm. 45 f.).

Einstweilen frei.

56–59

IV. Konsequenzen für die Ausschüttungspolitik

1. Nutzung des sogenannten Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens

60

Weist die zuletzt festgestellte Gliederung des vEK einer Körperschaft einen Negativbestand an EK 01 bis EK 03 (zB wegen Verlustvorträgen) bei gleichzeitig vorhandenen positiven Teilbeträgen an EK 30, EK 40 und EK 45 aus, kann ohne weitere Maßnahmen eine Zwangsumgliederung von EK 45 und/oder eine Verrechnung von EK 40 nicht vermieden werden. Es fehlt handelsrechtlich an einem für eine oGA ausreichend hohen Bilanzgewinn.

Beim Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren leisten die Gesellschafter einer Körperschaft gezielt Einlagen, um in den Genuß des KStAnrechnungsguthabens bei Gewinnausschüttungen oder im Rahmen der Verteilung des Liquidationsüberschusses zu gelangen (vgl. HERZIG, FR 1979, 289; HEIMFARTH, DB 1983, 1734; GOUTIER/SPÖNLEIN, GmbHR 1985, 264 [272 f.]; vgl. zB GAIL ua., DB 2000, Beil., 5, 10). Dazu werden der Körperschaft durch ihre Anteilseigner Mittel zugeführt, welche handelsrechtlich den Bilanzgewinn erhöhen bzw. überhaupt erst zu dessen Entstehung führen, stl. jedoch als verdeckte Einlagen zu qualifizieren sind und damit bei der Gliederung des vEK das EK 04 erhöhen (vgl. hierzu GÜNKEL/FENZL/HAGEN, DStR 2000, 445 [452]; SCHIFFERS, GmbH-StB 2000, 136 [138]; zu Beispielsrechnungen vgl. UHL/GEISSELMAIER, DStR 2001, 385). Bei einer späteren Ausschüttung erhalten die Anteilseigner allerdings ihre zuvor erbrachte Einlage in Form einer stpfl. Dividende und nicht einer stfreien Einlage rückgewährt zurück (vgl. KUSSEL, DB 1994, 552 [554] sowie PACH-HANSENHEIMB, DStR 1994, 1181 [1183] zur vergleichbaren Problematik anlässlich der Umgliederung von EK 56). Ob in späteren Jahren eine Ausschüttung aus dem EK 04 bzw. dem daraus über §§ 39, 27 abgeleiteten stl. Einlagekonto finanziert werden kann, welche bei den Anteilseignern nicht zu den Einnahmen

aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 EStG zählt, sondern zu einer Minderung der ursprünglichen Anschaffungskosten führt (vgl. Kiesel in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmenssteuerreform, 2. Aufl. 2000, E Rn. 30), muß im Einzelfall sorgfältig geprüft werden. Deshalb kann das Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren nicht generell empfohlen werden (glA SCHIFFERS, GmbHR 2000, 901 [908 f.] auch zu Berechnungen), zumal sich die aufgrund der Einlage entstehenden zusätzlichen Anschaffungskosten bei den Anteilseignern unter der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens stl. nur noch zur Hälfte oder überhaupt nicht mehr auswirken. Allerdings geht uE die Aussage zu weit, die Zuführung von EK 04 helfe wegen der fehlenden Einbeziehung in die Umgliederungsvorschriften nicht weiter (vgl. DÖRSCH/PUNG, DB 2000, Beil. 10, 18).

61 **2. Maßnahmen zur Verminderung der Negativbestände an EK 01–EK 03**

Da die Negativbestände an EK 01 bis EK 03 in aller Regel durch Verluste entstanden sind, kann im Einzelfall zB die Realisierung von stillen Reserven in Betracht kommen, um über den Abbau eines Verlustvortrags und einer damit verbundenen Erhöhung des EK 01 und/oder EK 02 einen Teil der vorhandenen positiven Bestände an EK 30 bis EK 45 mobilisieren zu können. Eine Maßnahme ist beispielsweise die Gewinnrealisierung durch Einbringung von ausländischen Tochtergesellschaften in Zwischenholdings. Zu den nach § 8b Abs. 2 aF stfreien Veräußerungsgewinnen zählt auch ein Gewinn aus der Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (vgl. Abschn. 41 Abs. 5 Satz 3 KStR 1995, s. hierzu auch Anm. 47). Ferner kann zur Erhöhung des EK 01 die Vornahme von Gewinnausschüttungen aus ausländischen Tochtergesellschaften, welche entweder nach den Vorschriften der einschlägigen DBA oder nach § 8b Abs. 1 aF stfrei sind (vgl. GAIL ua., DB 2000, Beil. 15, 9 f.) in Erwägung gezogen werden. Als Maßnahmen zur Erhöhung des EK 02 kommt ein Darlehensverzicht, ggf. in Kombination mit einem Besserungsschein in Betracht (vgl. hierzu allg. HOFFMANN, GmbHR 1999, 264 ff., vgl. auch BMF v. 2. 12. 2003, BStBl. I, 648).

62–69 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5: Verrechnung einer positiven Summe von EK 01–EK 03

70 **I. Regelungsgegenstand: Zusammenfassung von nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen**

Abs. 5 behandelt das Pendant zu Abs. 4, nämlich die Verrechnung einer nicht negativen Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03. Die ursprüngliche Gesetzesfassung behandelte nur eine positive Summe aus EK01–EK03, weshalb die Konstellation, daß diese Summe genau Null beträgt, weder vom Wortlaut des Abs. 4 noch des Abs. 5 erfaßt wurde. Gleichwohl konnte auch diese Situation unter Abs. 5 subsumiert werden. Die gesetzliche Neuregelung durch das UntStFG hat demzufolge lediglich klarstellende Bedeutung.

Da die Summe dieser drei in die Verrechnung einbezogenen unbelasteten Teilbeträge positiv oder Null, dh. nicht negativ sein kann, wenn einzelne Teilbeträge einen negativen Betrag aufweisen, enthält Abs. 5 für diese Fallkonstellationen unterschiedliche Rechtsfolgen.

Einzubeziehende Eigenkapitalteile: Entsprechend Abs. 4 sind in die Summenbildung das EK 01, EK 02 sowie EK 03 einzubeziehen, während das EK 04 unberücksichtigt bleibt.

Summe der unbelasteten Teilbeträge: Da auf die Summe der drei Teilbeträge EK 01, EK 02 und EK 03 abgestellt wird, kommt es nicht darauf an, welcher bzw. welche der Teilbeträge positiv ist (sind).

Zeitpunkt der Zusammenfassung: Wie Abs. 4 ist auch Abs. 5 nach Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen sowie einer etwaigen Umgliederung von EK 45 anzuwenden.

II. Rechtsfolgen

1. Rechtsfolge des Satzes 1: Vorrangige Zusammenfassung von EK 01 und EK 03

71

Satz 1 ordnet als erste von zwei Rechtsfolgen an, daß zunächst die Teilbeträge des EK 01 und EK 03 zusammenzufassen sind. In Ermangelung einer ausdrücklichen Begründung für die Zusammenfassung von EK 01 und EK 03 ist davon auszugehen, daß nach Auffassung des Gesetzgebers das EK 01 bzw. EK 03 bei typisierender Betrachtung bereits einer ausreichenden Steuerbelastung unterlagen

- EK 01 durch die stl. Vorbelastung im Ausland;
- EK 03 durch die KStBelastung vor 1977.

Bei dieser Vorbelastung soll es endgültig verbleiben (ähnlich EISGRUBER, DStR 2000, 1493 [1497]), weshalb es einer Regelung entsprechend § 38 nF zur KStErhöhung bei Ausschüttung von EK 02 nicht bedurfte. Vor diesem Hintergrund ist es systemgerecht, das EK 01 und EK 03 als eine Einheit zu betrachten und vom EK 02 zu trennen. Diese Zusammenfassung dient zudem der Praktikabilität der Umgliederungsvorschriften. Denn eine getrennte Behandlung von EK 01 und EK 03 hätte zu einer weiteren Verkomplizierung geführt und zusätzliche Detailregelungen erfordert.

Die vorrangige Zusammenfassung von EK 01 und EK 03 ist in mehrfacher Hinsicht von Bedeutung und zwar für

- eine etwaige Verrechnung mit dem EK 02 gem. Sätze 2 und 3;
- eine evtl. vorzunehmende Verrechnung mit einer negativen Summe der mit KSt. belasteten Teilbeträge gem. Abs. 6;
- die gesonderte Feststellung nach Abs. 7.

2. Rechtsfolge der Sätze 2 und 3: Verrechnung von Negativbeträgen

72

Satz 2 ordnet als zweite Rechtsfolge des Abs. 5 an, daß ein sich aus der Zusammenfassung von EK 01 und EK 03 ergebender Negativbetrag vorrangig mit dem positiven EK 02 zu verrechnen ist. Dazu korrespondierend bestimmt Satz 3 eine vorrangige Verrechnung eines Negativbestands an EK 02 mit dem positiven zusammengefaßten Teilbetrag von EK 01/EK 03.

Das Adverb „vorrangig“ in Satz 2 und 3 ist uE überflüssig und dient lediglich der Klarstellung. Da Abs. 5 Satz 1 eine positive Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03 voraussetzt, verbleibt keine andere Möglichkeit als die Verrechnung eines Negativbetrags aus EK 01/EK 03 (bzw. EK 02) mit dem positiven Bestand an

EK 02 (bzw. EK 01/EK 03). Denn das EK 04 ist nicht in die Umgliederung der nicht mit KSt. belasteten Teilbeträge einbezogen.

Ist auch das EK 02 positiv, verbleibt es im Rahmen des Abs. 5 bei der Zusammenfassung des EK 01 und EK 03. Weitere Rechtsfolgen ergeben sich dann nicht, insbes. erfolgen keine weiteren Zusammenfassungen (BMF v. 6. 11. 2003, BStBl. I, 575 Rn. 25).

73

III. Ökonomische Wirkungen

Wegen der Vielzahl der denkbaren Konstellationen bezüglich der Struktur der unbelasteten Teilbeträge an vEK muß es einer Beurteilung des Einzelfalls vorbehalten bleiben, welche ökonomischen Auswirkungen sich aus der Verrechnungsmethode des Abs. 5 ergeben. Generell läßt sich aber feststellen, daß

- ▷ die Zusammenfassung eines positiven EK 03 mit einem negativen EK 01 sowie die anschließende Verrechnung mit einem negativen EK 02 zu einem Verlust des KStVergütungsanspruchs gem. § 52 KStG 1999, § 36 e EStG 1997 führen kann (zur Problematik der planwidrigen Gesetzeslücke vgl. Anm. 54);
- ▷ eine Verrechnung von positivem EK 02 mit negativem EK 01/EK 03 bei Ausschüttungen während der 18jährigen Übergangsphase das Problem der zukünftigen KStErhöhung mindert.

74–79 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 6: Umgliederung einer negativen Summe der belasteten Teile des verwendbaren Eigenkapitals

80

I. Regelungsgegenstand

Die in Abs. 6 vorgesehene Umgliederung ist im Anschluß an die Zusammenfassung der nicht mit KSt. belasteten Teilbeträge entsprechend Abs. 5 vorzunehmen. Dies ergibt sich aus der in Abs. 6 angeordneten Rechtsfolge, nämlich der Verrechnung einer negativen Summe der mit KSt. belasteten Teilbeträge mit dem EK 02 bzw. EK 01/EK 03. Wegen der Anordnung im Anschluß an Abs. 5 steht gleichzeitig fest, daß zuvor ebenfalls die Umgliederung eines positiven Bestands an EK 45 gem. Abs. 3 vorgenommen worden sein mußte.

Im Rahmen des UnStFG wurde Abs. 6 durch die Einfügung eines Satzes 1 ergänzt. Diese Ergänzung hatte aber, wie die übrigen Änderungen des § 36 auch, lediglich klarstellenden Charakter (glA DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 36 KStG Rn. 44; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 KStG Rn. 62: keine klarstellende Bedeutung, falls EK40 positiv, EK30 hingegen negativ ist).

Etwaige Zusammenfassung von EK 45, EK 40 und EK 30: Ob EK 45, EK 40 und EK 30 zusammenzufassen sind, hängt von der konkreten Fallkonstellation ab.

- ▷ Eine Zusammenfassung erfolgt, wenn zumindest einer der belasteten Teilbeträge negativ ist, dh. entweder einer oder mehrere belastete Teilbeträge einen Minussaldo aufweist bzw. aufweisen.

- ▷ eine Verrechnung unterbleibt hingegen, wenn sämtliche belasteten Teilbeträge positiv sind und/oder einen Nullsaldo aufweisen. In diesem Fall bleiben die Teilbeträge getrennt und werden, sofern sie nicht ausgeglichen werden, gem. Abs. 7 gesondert festgestellt.

Die negative Summe der mit KSt. belasteten Teilbeträge wird in der Praxis in aller Regel aus dem EK 40 resultieren, da

- ▷ ein Negativbestand an EK 45 bereits in der vEK-Gliederung zum 31. 12. 1998 bzw. zum Ende des Wj. 1997/1998 umzugliedern war (vgl. auch Anm. 40) und nur in Ausnahmefällen ein Negativbestand über diesen Zeitpunkt hinaus vorhanden sein kann (wenn das EK40 zu diesem Zeitpunkt einen Nullsaldo aufwies; vgl. DÖTSCH in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 36 KStG Rn. 45);
- ▷ das EK 30 zwar negativ sein kann (vgl. zB § 30 Anm. 95; glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 KStG Rn. 62; aA DÖTSCH in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 36 KStG Rn. 44, wonach das EK30 nur einen Positiv- oder Nullbestand haben kann), in der Praxis üblicherweise aber nicht ist.

Negatives EK 40 entsteht aufgrund nichtabziehbarer Betriebsausgaben, für die kein ausreichender Gewinn vorhanden war. Gem. § 31 Abs. 1 Nr. 4 bzw. § 31 Abs. 2 KStG 1999 sind die sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben vorrangig von den Einkommensteilen abzuziehen, die der KSt. ungemildert unterlegen haben, dh. dem EK 40. Dabei handelt es sich insbesondere um die gem. § 4 Abs. 5 EStG iVm. § 8 Abs. 1 KStG nichtabziehbaren Betriebsausgaben sowie die nach § 10 KStG nichtabziehbaren Aufwendungen (ua. SolZ, Zinsen auf Steuerforderungen etc.).

II. Rechtsfolgen

81

Abs. 6 verdeutlicht die gesetzgeberische Konzeption, das EK 01/EK 03 gesondert zu behandeln und zu einem möglichst späten Zeitpunkt für die Verrechnung einzusetzen, da beide Einkommensteile bereits einmal zutreffend besteuert wurden und deshalb im Gegensatz zum EK 02 kein Korrekturbedarf während einer Übergangsphase besteht.

Vorrangige Verrechnung mit positivem EK 02: Demzufolge ordnet Abs. 6 Halbs. 1 die vorrangige Verrechnung des Negativbestands an EK 45/EK 40/EK 30 mit dem nach Anwendung des Abs. 5 verbliebenen positiven Bestand an EK 02 an:

- ▷ eine vorrangige Verrechnung ist nur dann denkbar, wenn bei Anwendung des Abs. 5 sowohl das zusammengefaßte EK 01/EK 03 als auch das EK 02 jeweils positiv sind;
- ▷ auf die Vorrangigkeit kommt es dann nicht mehr an, wenn das zusammengefaßte EK 01/EK 03 negativ war und gem. Abs. 5 Satz 2 mit dem positiven EK 02 verrechnet wurde, so daß nach Anwendung von Abs. 5 lediglich das EK 02 übrig blieb.

Subsidiäre Verrechnung mit EK 01/EK 03: Reicht das EK 02 nicht zum vollständigen Ausgleich der negativen Summe von EK 45/EK 40/EK 30 aus, mindert der Restbetrag das zusammengefaßte EK 01/EK 03. Abs. 6 Halbs. 2 kommt demzufolge dann zur Anwendung, wenn

- ursprünglich sowohl das zusammengefaßte EK 01/EK 03 als auch das EK 02 positiv waren, aber das EK 02 nicht zum vollständigen Ausgleich des Negativbetrags an EK 45/EK 40/EK 30 ausreichte;
- nach Anwendung des Abs. 5 lediglich das zusammengefaßte EK 01/EK 03 verblieb, weil entweder kein EK 02 vorhanden oder dieses negativ war.

82

III. Ökonomische Wirkungen

Sinn und Zweck der Zuordnung der nichtabziehbaren Aufwendungen war, daß über die Belastung nichtabziehbarer Aufwendungen im Steuerfestsetzungsverfahren entschieden wird und die in diesem Verfahren getroffene Entscheidung unverändert für die Gliederung des vEK maßgebend sein soll (vgl. § 31 Anm. 4). Die in § 31 Abs. 1 Nr. 4 bzw. § 31 Abs. 2 KStG 1999 vorgesehene Fortschreibung des Negativbestands an zB EK 40 sollte sicherstellen, daß die stl. nichtabziehbaren Aufwendungen letztlich aus versteuertem Einkommen bestritten werden.

Die Umgliederung gem. Abs. 6 führt dazu, daß die stl. nichtabziehbaren Aufwendungen tatsächlich doch aus unbelastetem Eigenkapital bestritten werden (vgl. auch EISGRUBER, DStR 2000, 1493 [1497]). Sie verhindert darüber hinaus eine KStErhöhung gem. § 38 wegen der vorrangigen Verrechnung mit EK 02 (kritisch hierzu DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 36 KStG nF Rn. 48). Dieser für die betroffenen Körperschaften positive Effekt dürfte allerdings in der Praxis nicht allzu häufig anzutreffen sein, da bei vorhandenem negativen EK 40 idR keine positiven unbelasteten Teilbeträge an EK 01/03 bzw. EK 02 zur Verfügung stehen. Fehlen ausreichend vorhandene unbelastete Teilbeträge, wird der Negativbestand an EK 45/EK 40/EK 30 zukünftig Bestandteil der sonstigen Rücklagen.

83–89 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 7: Getrennter Ausweis und gesonderte Feststellung der Endbestände

90

I. Verfahrensrechtliche Vorschrift

Der getrennte Ausweis und die gesonderte Feststellung der Endbestände dienen in mehrfacher Hinsicht als Basis für das neue KStSystem, sei es entweder vorübergehend für den Übergangszeitraum von 18 Jahren oder endgültig:

- EK 40: Basis für die Ermittlung des maximal 18 Jahre zur Verfügung stehenden KStGuthabens gem. § 37 nF;
- EK 02: Basis für die Berechnung einer KStErhöhung im Fall von Gewinnausschüttungen aus dem früheren EK 02 in den kommenden 18 Jahren;
- EK 04: Basis für die Ermittlung des Anfangsbestands (§ 39 nF) des stl. Einlagenkontos gem. § 27 nF.

Demzufolge hat die gesonderte Feststellung der Endbestände Grundlagenfunktion für die vorgenannten drei Bereiche (zum stl. Einlagenkonto vgl. BMF v. 4. 6. 2003, BStBl. I, 366 Rn. 4).

Die beiden verbleibenden Endbestände, dh. das EK 30 sowie das EK 01/EK 03 werden Bestandteil der sonstigen Rücklagen der Körperschaft.

Nicht Bestandteil der Feststellungen gem. Abs. 7 ist die gesonderte Feststellung des Betrags des für Ausschüttungen verwendbaren Teils des Nennkapitals iSd. § 29 Abs. 3 KStG 1999, welcher nach Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln erforderlich wurde bzw. wird. Dieses wird auf denselben Zeitpunkt gesondert festgestellt wie die letztmalige vEK-Gliederung (§ 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1999). Da dieser Sonderausweis im Rahmen des § 36 keinen Änderungen unterworfen ist, besteht auch keine Notwendigkeit, diesen im Rahmen des Abs. 7 nochmals festzustellen. Der Sonderausweis geht vielmehr über § 39 Abs. 2 als Anfangsbestand in die Feststellung nach § 28 Abs. 1 Satz 2 ein (BMF v. 6. 11. 2003, BStBl. I, 575 Rn. 28). Eine Vorschrift, welche die Feststellung des Sonderausweises nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1999 beseitigt, existiert nicht (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 36 KStG Rn. 23).

II. Getrennter Ausweis der Endbestände

91

Abs. 7 Halbs. 1 schreibt den getrennten Ausweis der Endbestände des vEK vor. Dabei bestimmt Abs. 7 Halbs. 2 den Ausweis von EK 01 und EK 03 in einer Summe. Aufgrund der verschiedenen Umgliederungsschritte und Zusammenfassungen im Rahmen des § 36 verbleiben maximal sechs Teilbeträge (Klammerangaben ohne Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen gem. Abs. 2):

- EK 45 (Negativbestand in Ausnahmefällen);
- EK 40 (aus Altbestand, gegebenenfalls vermehrt um 27/22 des Altbestands an EK 45 und vermindert um negative Beträge aus unbelastetem vEK);
- EK 30 (aus Altbestand, gegebenenfalls vermindert um negative Beträge aus unbelastetem vEK);
- EK 01/EK 03 (aus den beiden Altbeständen, vermindert um negatives EK 02 sowie einer verbleibenden negativen Summe an EK 40/EK 30);
- EK 02 aus Altbestand, vermindert um 5/22 des Altbestands an EK 45 und gegebenenfalls vermindert um negatives EK 01/EK 03 sowie einer verbleibenden negativen Summe an EK 45/EK 40/EK 30);
- EK 04 (Altbestand).

III. Gesonderte Feststellung

92

Die vorstehend getrennt auszuweisenden Endbestände sind verfahrensrechtlich gesondert gem. § 179 ff. AO festzustellen. Dabei bezieht sich uE die gesonderte Feststellung bezüglich des EK 01 sowie EK 03 auf den Gesamtbetrag. Zwar schreibt Abs. 7 Halbs. 2 lediglich den Ausweis in einer Summe und nicht auch die gesonderte Feststellung in einer Summe vor. Jedoch würde eine getrennte Feststellung des EK 01 und EK 03 dem Sinn und Zweck des Abs. 7 widersprechen.

Feststellungszeitpunkt: Wegen der erforderlichen Berücksichtigung von vorgenommenen und ggf. erhaltenen Gewinnausschüttungen erfolgen die Feststellungen in der Praxis erst zum Ende des Wj. 2001 bzw. 2001/2002.

Feststellung auch des EK 04: Gesondert festgestellt wird auch der Endbestand an EK 04, ggf. ein Nullbestand, sofern aufgrund der Verrechnung der Gewinnausschüttung gem. Abs. 2 Satz 1 kein Restbetrag verbleibt (aA SEIFERT, BuW 2000, 756 [769]).

Feststellung auch von Negativbeträgen: Das Gesetz unterscheidet bezüglich der gesonderten Feststellung nicht danach, ob nach Abschluß der einzelnen Umgliederungsschritte die Teilbeträge des vEK positiv oder negativ sind.

Fehlerhafte Feststellungsbescheide gemäß Abs. 7: Fehler im Feststellungsbescheid gem. Abs. 7 können uE auf drei Ursachen beruhen:

- ▷ fehlerhafte Übernahme der Daten aus dem letzten Feststellungsbescheid des vEK (Fall 1);
- ▷ fehlerhafte Durchführung einzelner Umgliederungsschritte, damit unzutreffende Ermittlung der Endbestände mit anschließender Übernahme in den Feststellungsbescheid gem. Abs. 7. Dieser Fall dürfte wegen der Erfassung der Umgliederungsschritte durch entsprechende Computerprogramme in der Praxis nicht auftreten (Fall 2);
- ▷ fehlerhafte Übernahme der zutreffend ermittelten Endbestände in den Feststellungsbescheid gem. Abs. 7 (Fall 3).

UE sind diese drei Fälle verfahrensrechtlich unterschiedlich zu behandeln:

- ▷ im Fall 1 ist eine Änderung gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO durchzuführen, da es sich beim letzten vEK-Bescheid um einen Grundlagenbescheid handelt (vgl. Anm. 16). Nach der BFH-Rspr. können Grundlagenbescheide (innerhalb der Festsetzungsfristen) so oft durch den Erlaß von Folgebescheiden ausgewertet werden, bis der Grundlagenbescheid zutreffend umgesetzt ist (zB BFH v. 14. 6. 1991 III R 64/89, BStBl. II 1992, 52 [53]; v. 17. 3. 1993 II R 15/91, BFH/NV 1994, 1) bzw. gilt eine versehentliche Nichtbeachtung eines Grundlagenbescheids als Anwendungsfall des § 129 AO (offenbare Unrichtigkeit; BFH v. 16. 7. 2003 X R 37/99, BStBl. II 2003, 867);
- ▷ im Fall 2 ist der Feststellungsbescheid der Endbestände gesondert mit dem Rechtsbehelf des Einspruchs anzufechten. Wird dies versäumt und der Feststellungsbescheid bestandskräftig, kommt eine Änderung nur nach den allgemeinen Verfahrensvorschriften der AO in Betracht. Da es sich bei den einzelnen Umgliederungen und Verrechnungen um Rechenoperationen handelt, welche eine rechtliche Beurteilung regelmäßig nicht erfordern, erscheint eine Änderungsmöglichkeit gem. § 129 AO wegen offenkundiger Unrichtigkeit nicht ausgeschlossen. Fraglich ist dabei allerdings, ob wegen der großen Zahl an Umgliederungs- und Verrechnungsschritten dieser Fehler gleichsam mechanisch erkennbar ist (hierzu BFH v. 29. 3. 1990 V R 27/85, BFH/NV 1992, 711). Fehler in schwierigen Rechenoperationen, zB komplizierten Zwischenrechnungen, berechtigen nach TIPKE/KRUSE nicht zu einer Berichtigung gem. § 129 AO (TIPKE/KRUSE, § 129 AO Rn. 5);
- ▷ Fall 3 liegt uE im Anwendungsbereich von § 129 AO, da die fehlerhafte Übernahme von zutreffend ermittelten Endbestände einen rein mechanischen Vorgang darstellt, welcher keiner rechtlichen Würdigung bedarf. Demgegenüber wird der Erlaß eines Ergänzungsbescheids gem. § 179 Abs. 3 AO nicht in Betracht kommen. Abs. 7 ist konzeptionell an § 47 Abs. 1 Nr. 1 aF angelehnt. Betreffend § 47 Abs. 1 Nr. 1 aF hat der BFH mittlerweile seine Rspr. bestätigt, daß eine Nichtfeststellung von einzelnen Eigenkapitalteilen nur im Sinne einer Null-Feststellung verstanden werden kann (BFH v. 22. 10. 1998 I R 122/97, BStBl. II 1999, 101 [102]). Diese Rspr. wird sinngemäß auf die Feststellungsbescheide gem. Abs. 7 zu übertragen sein. Damit ist der die Endbestände betreffende Feststellungsbescheid fehlerhaft und nicht lediglich ergänzungsbedürftig.