

§ 31

Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
 zuletzt geändert durch das KroatienAnpG v 25.7.2014
 (BGBl. I 20014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

(1) ¹Auf die Durchführung der Besteuerung einschließlich der Anrechnung, Entrichtung und Vergütung der Körperschaftsteuer sowie die Festsetzung und Erhebung von Steuern, die nach der veranlagten Körperschaftsteuer bemessen werden (Zuschlagsteuern), sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden, soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt. ²Die sich im Zuge der Festsetzung ergebenden einzelnen Körperschaftsteuerbeträge sind jeweils zu Gunsten des Steuerpflichtigen auf volle Euro-Beträge zu runden. ³§ 37b des Einkommensteuergesetzes findet entsprechende Anwendung.

(1a) ¹Die Körperschaftsteuererklärung und die Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sind nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. ²Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall sind die Erklärungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und vom gesetzlichen Vertreter des Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben.

(2) Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr gilt § 37 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe, dass die Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer bereits während des Wirtschaftsjahrs zu entrichten sind, das im Veranlagungszeitraum endet.

Autor: Prof. Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Steuerberater, Hochschule Harz,
 Wernigerode/Trippstadt
 Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 31

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 31	1	IV. Geltungsbereich des § 31	4
II. Rechtsentwicklung des § 31	2	V. Verhältnis des § 31 zu anderen Vorschriften	6
III. Bedeutung des § 31	3		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Steuerklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung**

	Anm.		Anm.
I. Begriff der Besteuerung nach Abs. 1	7	VI. Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer	18
II. Verpflichtung zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung	8	VII. Entrichtung der Körperschaftsteuer	19
III. Weitere Erklärungspflichten	9	VIII. Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern	
IV. Veranlagung zur Körperschaftsteuer		1. Zuschlagsteuern zur Körperschaftsteuer und deren Verfassungsmäßigkeit	20
1. Durchführung der Veranlagung	10	2. Zuschlagsteuer auf Körperschaftsteuervorauszahlungen	21
2. Absehen von der Veranlagung nach § 156 Abs. 2 AO	11	3. Zuschlagsteuer auf Steuerabzugsbeträge	22
V. Anrechnung der Körperschaftsteuer		4. Zuschlagsteuer auf die pauschale Steuer nach § 37b EStG	23
1. Gegenstand der Anrechnung	12	5. Zuschlagsteuer auf die veranlagte Körperschaftsteuer	24
2. Anrechnung von Kapitalertragsteuer	13	6. Verfahrensfragen	25
3. Anrechnung der Vorauszahlungen	14	IX. Berücksichtigung der Änderungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 bei der Festsetzung von Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 2)	26
4. Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen nach § 50a EStG	15	X. Rundung (Abs. 1 Satz 3)	27
5. Verfahren der Steueranrechnung	16	XI. Entsprechende Anwendung des § 37b EStG (Abs. 1 Satz 4)	28
6. Übersicht zur Ermittlung der verbleibenden Körperschaftsteuer	17		

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Elektronische Abgabe der Körperschaftsteuererklärung
und der Erklärungen zur gesonderten Feststellung
von Besteuerungsgrundlagen**

	Anm.		Anm.
I. Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (Abs. 1a Satz 1)	30	II. Ausnahme von der elektronischen Erklärungsabgabe (Abs. 1a Satz 2)	31

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:
Entrichtung und Anrechnung der Körperschaftsteuer bei abweichendem
Wirtschaftsjahr 35**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 31

Schrifttum: SCHEURMANN-KETTNER/DÖTSCH, Das Solidaritätszuschlagsgesetz (Teil II), DB 1991, 1644; VÖLLMEKE, Probleme bei der Anrechnung von Lohnsteuer, DB 1994, 1746; MÖSSNER, Die Neuregelung der temporären Steuerpflicht durch die Jahressteuergesetze 1996 und 1997, IStR 1997, 225; MUSIL/BURCHARD, Verfahrensrechtliche Fragen der elektronischen Steuererklärung im Rahmen des Projektes ELSTER, DStR 2007, 2290; KNIEF, Unternehmenssteuerreform: Die Festsetzung von Vorauszahlungen mit der BWA 2008, DStR 2008, 520; NIERMANN, Die Pauschalierung der Einkommensteuer auf Sachzuwendungen ab 2007 (§ 37b EStG), DB 2008, 1231; SCHULZ, § 37b EStG – Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen, NWB 2008, Fach 6, 4937; EICHHORN, Zur Rechtmäßigkeit der Vorabanforderung von Steuererklärungen, DStR 2009, 1887; KRAUN, Das Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens, Die wichtigsten Neuerungen, AO-StB 2009, 75; LAPPAS, Senkung der Bürokratiekosten durch elektronische Steuererklärungen?, Stbg 2009, 256; SCHIFFERS, Anpassung der Steuervorauszahlungen als Mittel zur Schonung der Liquidität, Stbg 2009, 341; FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zur E-Bilanz, DStR 2010, 2114; WARNKE, Elektronische Übermittlung von Jahresabschlüssen (§ 5b EStG), Was für nach dem 31.12.2010 beginnende Wirtschaftsjahre zu beachten ist!, EStB 2010, 143; HERZIG/BRIESEMEISTER/SCHÄPERCLAUS, E-Bilanz: Finale Fassung des BMF-Schreibens und der Steuertaxonomien 2012, DB 2011, 2509; NEBE, „Klebeheftung ade!“ – Neue Grundsätze für die Verwendung von Steuererklärungsvordrucken, Stbg 2011, 337; KOCH, Die E-Bilanz ist da!, NWB 2011, 3598; RICHTER/KRUCZYNSKI/KURZ, E-Bilanz: Finales Anwendungsschreiben des BMF vom 28.09.2011 – Update zu BB 2010, 2489 ff., BB 2011, 1963 ff. und BB 2011, 2731; GEBHARDT, Löst die nicht elektronisch eingereichte Steuererklärung eine dreijährige Anlaufhemmung aus?, AO-StB 2012, 246; U. PRINZ, Anmerkung zu BFH, Beschl. v. 10.8.2011 – I R 39/10, GmbHR 2012, 49; KPMG (Hrsg.), E-Bilanz, Köln, 2. Aufl. 2014.

I. Grundinformation zu § 31

1

Die Vorschrift regelt – unter weitgehender Verweisung auf das EStG – das Verfahren der Besteuerung von Körperschaften. Dabei ordnet Abs. 1a für alle Stpfl. die Abgabe der KStErklärung und der Erklärung zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 Satz 4 auf elektronischem Wege an (Abs. 1a Satz 1). Die Vorschrift ist demnach *lex specialis* zu § 150 Abs. 1 Satz 1 AO und soll ausweislich der Gesetzesbegründung dazu dienen, die FinVerw. bürgerfreundlicher zu machen und Bürokratiekosten des Stpfl. und der FinVerw. zu senken (BTDrucks. 16/10188, 28). Abs. 2 regelt, in welchem Zeitraum KStVorauszahlungen zu entrichten sind, wenn das Wj. vom Kj. abweicht. Dadurch werden die regelmäßige Erhebung von Vorauszahlungen gewährleistet und Steuerpausen bei abweichendem Wj. vermieden.

2

II. Rechtsentwicklung des § 31

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Ab VZ 2001 (bei abweichendem Wj. 2000/2001 ab VZ 2002) ist § 49 Abs. 2 aF zu den Erklärungspflichten für die gesonderte Feststellung nach § 47 aF gestrichen worden. Der bisherige Abs. 3 wurde zum Abs. 2. Außerdem wurde die Bezeichnung in „§ 31“ geändert. Die Erklärungspflichten für die gesonderte Feststellung des KStGuthabens, des Teilbetrags des EK 02, des stl. Einlagekontos und der in Nennkapital umgewandelten Rücklagen werden in § 27 Abs. 2 Sätze 3 und 4, § 28 Sätze 3 und 4, § 37 Abs. 2 und 3 und § 38 Abs. 1 Satz 1 geregelt.

StÄndG 2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Durch das StÄndG 2003 wurde Abs. 1 Satz 2 ergänzt. Danach sind KStBeträge zugunsten des Stpfl. auf- oder abzurunden.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* § 31 Abs. 1 Satz 2 ist erstmals ab VZ 2002 anzuwenden (s. § 34 Abs. 13a). Damit liegt eine Rückwirkung vor, die verfassungsrechtl. unbedenklich ist, da die Rundung immer zugunsten des Stpfl. zu erfolgen hat.

JSStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1 Satz 4 ordnet die entsprechende Anwendung des neu eingefügten § 37b EStG auch für die KSt an.

UnternehmensteuerreformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 1 Satz 2 wurden Sonderbestimmungen zur Anpassung der Vorauszahlungen an die durch das UnternehmensteuerreformG 2008 erfolgten Änderungen eingefügt.

SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Durch das SteuerbürokratieabbauG wurde Abs. 1a eingefügt, der grds. zur Abgabe der KStErklärung und der Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 Satz 4 auf elektronischem Weg verpflichtet.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Abs. 1a ist nach § 34 Abs. 13a Satz 2 erstmals ab VZ 2011 anzuwenden.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Die durch das UnternehmensteuerreformG 2008 in Abs. 1 Satz 2 eingefügte Sonderbestimmung zur Berücksichtigung der Änderungen durch das UnternehmensteuerreformG 2008 bei der Festsetzung von Vorauszahlungen wurde wegen Zeitablaufs wieder abgeschafft.

3

III. Bedeutung des § 31

Das KStG regelt das Besteuerungsverfahren nur, soweit dies für KStSubjekte notwendig ist. Ansonsten werden aus Vereinfachungsgründen die Vorschriften des EStG für entsprechend anwendbar erklärt (Abs. 1 Satz 1). Die Regelung des § 31 ist erforderlich, da die Verweisung in § 8 Abs. 1 Satz 1 sich nur auf die Definition des Einkommens und dessen Ermittlung bezieht und nicht die verfahrensrechtl. Vorschriften zur Durchführung der Besteuerung erfasst.

IV. Geltungsbereich des § 31

4

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift erklärt die Vorschriften des EStG für entsprechend anwendbar, soweit es für das KStRecht keiner besonderen Regelungen bedarf. Abs. 1 Satz 3 gilt für alle Festsetzungen, für die die Rundung auf volle Euro-Beträge zugunsten des Stpfl. angeordnet wird. Abs. 2 ergänzt § 37 Abs. 1 EStG und § 7 Abs. 4 für Körperschaften mit abweichendem Wj. im Hinblick auf die Entrichtung und Zurechnung von Vorauszahlungen zu einem VZ.

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 1 und 1a gelten für alle KStpfl. Abs. 2 gilt nur für Stpfl., die ihren Gewinn nach einem vom Kj. abweichenden Wj. ermitteln können (s. § 7 Abs. 4 Sätze 1 und 3, § 4a EStG iVm. § 8 Abs. 1, R 31 KStR 2004).

Zeitlicher Geltungsbereich: Zur zeitlichen Geltung der entsprechenden Anwendung der §§ 5b EStG und 60 Abs. 4 EStDV s. Anm. 30.

Einstweilen frei.

5

V. Verhältnis des § 31 zu anderen Vorschriften

6

Verhältnis zum EStG allgemein: Abs. 1 Satz 1 verweist – wie § 8 Abs. 1 für das materielle Recht – für das Besteuerungsverfahren auf das EStG.

Verhältnis zu § 10d EStG: Der verbleibende Verlustabzug ist in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 EStG auch bei der KSt durch einen Grundlagenbescheid festzustellen.

Verhältnis zur EStDV: Da die Vorschriften der EStDV auf der Ermächtigung des EStG beruhen, sind sie auch für die KSt anwendbar (s. auch die Auflistung in R 32 Abs. 1 KStR 2004).

Verhältnis zur AO: Zur StErklärungspflicht iSd. §§ 149 ff. AO s. Anm. 8. Abs. 1a ist lex specialis im Verhältnis zu § 150 Abs. 1 Satz 1 AO.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung

I. Begriff der Besteuerung nach Abs. 1

7

Unter Durchführung der Besteuerung iSd. Abs. 1 ist das gesamte Besteuerungsverfahren zu verstehen. Wie schon in der Überschrift zum Ausdruck kommt, werden dadurch die StErklärungspflicht, die Veranlagung und die Erhebung der KSt umfasst. Der Begriff „Veranlagung“ wurde durch das StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659) durch die Formulierung „Durchführung der Besteuerung“ parallel zur Neuregelung des § 25 EStG ersetzt. Dadurch wird das gesamte Besteuerungsverfahren abgedeckt. Die geänderte Formulierung ist damit umfassender.

Entsprechend anzuwendende Vorschriften: Für das KStBesteuerungsverfahren gelten nach Abs. 1 die Vorschriften des EStG entsprechend, soweit das KStG nichts anderes bestimmt. Dagegen sind für die Einkommensermittlung die estl. Vorschriften über § 8 Abs. 1 ggf. entsprechend anwendbar. Eine Zu-

sammenstellung der entsprechend anzuwendenden Vorschriften des EStG für beide Bereiche findet sich in R 32 KStR. Wenn Abs. 1 auf die „Vorschriften des EStG“ verweist und diese für „entsprechend“ anwendbar erklärt, sind damit auch die Vorschriften der EStDV erfasst. Die Neufassung des § 49 aF (Verweis auf die „für die Einkommensteuer sinngemäß geltenden Vorschriften“) durch das StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665) hat daran nichts geändert (s. dazu auch krit. KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 6 [6/2008]).

Soweit das KStG eigene Vorschriften für die Durchführung der Besteuerung enthält, sind entsprechende Regelungen des EStG nicht anwendbar. Dies sind die Vorschriften über:

- die StPflicht (§§ 1 bis 6),
- Tarife und StErmäßigungen (§§ 23 bis 26),
- die Entstehung der Steuer (§ 30),
- die Feststellungserklärungspflichten nach §§ 27 Abs. 2, 28, 36 Abs. 7, 38 Abs. 1,
- die Entrichtung von Vorauszahlungen bei abweichendem Wj.,
- die Abgeltung der KSt durch den StAbzug (§ 32),
- Anrechnung und Vergütung der KSt (§ 32).

8 II. Verpflichtung zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung

Gesetzliche Erklärungspflicht: Die Pflicht zur Abgabe einer KStErklärung ergibt sich durch die entsprechende Anwendung des § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG iVm. § 149 Abs. 1 Satz 1 AO. Die ergänzenden Regelungen in § 5b EStG (elektronische Übermittlung von Bilanz und GuV), § 56 EStDV (StErklärungspflicht) und § 60 EStDV (Unterlagen zur StErklärung) sind zu beachten.

Dies gilt auch für beschränkt stpfl. KapGes., soweit sie in einem inländ. Betrieb inländ. Einkünfte erzielen, die nicht iSd. § 32 Abs. 1 Nr. 2 durch den StAbzug als abgegolten gelten (s. § 2 Nr. 1). Damit werden außerhalb einer BS erzielte Einkünfte erfasst. Auch die Anwendung der R 78 KStR 2004 befreit nicht von der Verpflichtung zur Abgabe der KStErklärung.

Beginn der Körperschaftsteuerpflicht im Laufe des Jahres: Beginnt die KStPflicht im Laufe eines Jahres und wird statt der Bildung eines RumpfWj. ein vom Kj. abweichendes Wj. gewählt, ist der Gewinn des ersten Wj. (Ermittlungszeitraum) erst dem nächsten VZ zuzurechnen (§ 7 Abs. 4 Satz 2). Damit besteht unabhängig von der KStPflicht keine Erklärungspflicht für das Jahr des Beginns der StPflicht.

Aufforderung zur Erklärungsabgabe durch das Finanzamt: Besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe einer KStErklärung, zB bei stbefreiten Körperschaften ohne wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder Körperschaften ohne partielle StPflicht, kann nach § 149 Abs. 1 Satz 2 AO eine Aufforderung zur Abgabe der StErklärung ergehen, um die Voraussetzungen einer StBefreiung oder das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu prüfen. Die Aufforderung nach § 149 Abs. 1 Satz 2 AO muss zumutbar und verhältnismäßig sein (s. BFH v. 11.10.1989 – I R 101/87, BStBl. II 1990, 280). Das Ermessen des FA entfällt daher, wenn eindeutig feststeht, dass die StPflicht nicht besteht oder sich sonst keine Anhaltspunkte dafür ergeben.

Formvorschriften (bis 2010): Die KStErklärung ist nach amtlich vorgeschriebenen Mustern, das für beschränkt stpfl. Körperschaften gesondert aufgelegt wird, abzugeben (§ 150 Abs. 1 Satz 1 AO) und muss von den gesetzlichen Vertretern iSd. § 34 AO (Geschäftsführer, je nach Satzungsbestimmung ggf. gemeinsam, etc.) eigenhändig unterschrieben werden (§ 25 Abs. 3 Satz 4 EStG). Die FinVerw. hat dazu Grundsätze für die Verwendung von StErklärungsvordrucken mit BMF-Schreiben v. 3.4.2012 bekannt gegeben (BStBl. I 2012, 522). In einem Merkblatt als Anlage zu dem Schreiben werden die weiteren Anforderungen an Vordrucke, die mit Hilfe von Datenverarbeitungsanlagen hergestellt werden, zusammengestellt (s. dazu auch NEBE, Stbg 2011, 337). Die der StErklärung beizufügenden Unterlagen ergeben sich aus § 60 EStDV (iVm. § 150 Abs. 4 AO). Dies sind insbes. die Abschrift der Eröffnungsbilanz, der Bilanz der GuV, auf Verlangen des FA die Hauptabschlussübersicht, eine Erläuterung der Ansätze oder die Vorlage einer StBil. (bei Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz) und ggf. Anhang, Lagebericht, vollständiger Prüfungsbericht. Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, ist der StErklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Anlage EUR) beizufügen (§ 60 Abs. 4 EStDV). Im Gegensatz zur Auffassung des FG Münster v. 17.12.2008 (6 K 2187/08, EFG 2009, 818, rkr.) hat der BFH die Wirksamkeit von § 60 Abs. 4 EStDV bestätigt (s. BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129). Die Voraussetzungen der Ermächtigung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG seien erfüllt. Die Pflicht zur Abgabe der Anlage EUR ist danach auch verhältnismäßig, da sie der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung diene.

Zur elektronischen Steuererklärung ab 2011 s. Abs. 1a und Anm. 24b.

Erklärungsfrist: Die StErklärung ist bis zum 31. Mai des auf den VZ folgenden Kj. einzureichen (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO).

Die gesetzliche Abgabefrist endet am 31. Mai des Folgejahres (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO). Sie kann verlängert werden (§ 109 Abs. 1 Satz 1 AO; gemäß jährlich sich wiederholender Erlasse der obersten FinBeh. der Länder bzw. Verfügungen der OFD bei Fertigung der StErklärung durch Angehörige der steuerberatenden Berufe allgemein bis 31. Dezember des Folgejahres, darüber hinaus jeweils in begründeten Einzelfällen auf Antrag bis zum 28. bzw. 29. Februar; s. zuletzt gleichlautende Ländererlasse v. 2.1.2015, BStBl. I 2015, 41).

In Ausnahmefällen (zB Ende der StPflicht vor Ende des Kj., vom Kj. abweichendes Wj.) kann die Erklärung vorzeitig angefordert werden (s. dazu näher KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 17 [12/2013]; ausführlich allgemein EICHHORN, DStR 2009, 1887). Gegebenenfalls kann die Erklärung auch vor dem 31. Mai angefordert werden (KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 17 [12/2013]; aA SEER in TIPKE/KRUSE, § 149 AO Rn. 10 [1/2012]; HEUERMANN in HHSp., § 149 AO Rn. 24 [4/2014] mwN).

Folgen der Verletzung der Erklärungspflicht: Wird die (rechtzeitige) Erklärungspflicht verletzt, kann das FA Verspätungszuschläge festsetzen, Schätzungen bei Nichtabgabe vornehmen und ggf. Zwangsmittel anwenden. Die unterlassene oder unrichtige Erklärung kann ggf. strafrechtl. Folgen nach sich ziehen. Zum Ganzen s. § 25 EStG Anm. 53 ff.

9

III. Weitere Erklärungspflichten

Anstelle der Erklärung zur gesonderten Feststellung nach § 47 aF haben unbeschränkt kstpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen folgende Feststellungserklärungen abzugeben:

Art der Feststellungserklärung	Gesetzesregelung	erstmaliger Zeitpunkt Wj. = Kj.
Feststellung des stl. Einlagekontos	§ 27 Abs. 2	31.12.2001
Feststellung von Nennkapital, welches aus der Umwandlung von Rücklagen entstanden ist	§ 28	31.12.2001
Ermittlung der Endbestände	§ 36 Abs. 7	31.12.2000
Feststellung und Fortschreibung des EK 02-Betrags zur Ermittlung des KStErhöhungsbetrags	§ 38 Abs. 1	31.12.2002

Die Erklärungen sind auf den Schluss des Wj. abzugeben und von den in § 34 AO bezeichneten Personen eigenhändig zu unterschreiben (§ 27 Abs. 2 Sätze 3 f.).

Feststellungserklärung bei Organschaft: Für Feststellungszeiträume, die nach dem 31.12.2013 beginnen, werden nach § 14 Abs. 5 iVm § 34 Abs. 9 Nr. 9 das dem OT zuzurechnende Einkommen einer OG und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich gegenüber dem OT und der OG festgestellt. Die Feststellungen sind für die Besteuerung des Einkommens des OT und der OG bindend (s. hierzu § 14 Anm. J 12-14).

Zuständig für diese Feststellungen ist das FA, das für die Besteuerung des Einkommens der OG zuständig ist. Für die Feststellungserklärung gilt auch die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung (s. BTDrucks. 17/10774, 21). Nach § 14 Abs. 5 Satz 5 soll die Erklärung zu den genannten gesonderten Feststellungen mit der KStErklärung der OG verbunden werden, um Verwaltungsmehraufwand zu vermeiden. Gibt die OG zusammen mit der KStErklärung die Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 ab, wird der OT nach § 181 Abs. 2 Satz 3 AO von seiner grds. nach § 181 Abs. 2 Nr. 3 AO bestehenden Erklärungspflicht befreit (s. BTDrucks. 17/10774, 20).

IV. Veranlagung zur Körperschaftsteuer

10 1. Durchführung der Veranlagung

Wie die ESt ist die KSt eine Veranlagungssteuer. Aufgrund der eingereichten StErklärung wird die Veranlagung durch das FA durchgeführt. Das Ergebnis der Veranlagung, die veranlagte KSt für einen bestimmten VZ, wird durch StBescheid festgesetzt (s. §§ 155 Abs. 1, 157 AO). Damit wird die Veranlagung im engeren Sinne erfasst. Im weiteren Sinne wird unter Veranlagung das gesamte Verfahren verstanden, das mit der Abgabe der StErklärung bzw. der Aufforderung dazu beginnt, die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erfasst und durch den StBescheid oder die Feststellung, dass eine Veranlagung nicht in Betracht kommt, endet. Während die Änderung eines StBescheids noch zum Ver-

anlagungsverfahren gehört, gilt dies nicht für die Ap. und das Rechtsbehelfsverfahren.

Veranlagungszeitraum ist das Kj. (§ 25 Abs. 1 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1). Nach dessen Ablauf wird die KSt festgesetzt (s. entsprechend § 25 Abs. 1 EStG; § 25 Anm. 18). Im Fall der Liquidation (§ 11) kann der VZ vom Kj. abweichen und mehrere Jahre umfassen (s. dazu näher § 11 Anm. 25, 34 ff.). Teilweise wird bei Wegfall der StPflcht im Laufe eines VZ die Veranlagung auch vor Ablauf des VZ als zulässig angesehen (KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 23 [12/2013] mwN; SEEGER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 25 Rn. 14).

Ermittlungszeitraum: Vom VZ ist der Ermittlungszeitraum zu unterscheiden. Dieser entspricht zwar grds. dem Kj. (§ 7 Abs. 3 Satz 2), kann aber auch davon abweichend gewählt werden (§ 7 Abs. 4). Er dauert grds. zwölf Monate, kann aber bei Bildung eines RumpfWj. (zB bei Beginn eines Betriebs, Übergang eines Betriebs, Betriebsaufgabe, Umstellung des Wj., s. § 8b EStDV) kürzer sein. Im Fall der Liquidation kann er sich über mehr als zwölf Monate erstrecken (s. § 11).

Unterbleiben der Veranlagung: Die Veranlagung erfolgt nicht, wenn die KSt für alle Einkünfte durch den StAbzug abgegolten ist (s. dazu § 32 Abs. 1).

Anrechnung von Vorauszahlungen und Abzugsbeträgen: Die Anrechnung von StBeträgen (KapErtrSt, Vorauszahlungen, s. entsprechend §§ 36 und 37 EStG) ist nicht Gegenstand des eigentlichen KStBescheids bzw. KStVeranlagungsverfahrens, sondern erfolgt als eigenständiger Verwaltungsakt im Erhebungsverfahren (s. § 218 f. AO; s. Anm. 14a).

Wechsel der Steuerpflicht: Ein Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht iSd. §§ 1 bzw. 2 Nr. 1 erfolgt, wenn die Körperschaft Sitz und/oder Geschäftsleitung ins Ausland verlegt, so dass keines dieser Merkmale mehr im Inland gegeben ist und weiterhin inländ. Einkünfte iSd. § 49 EStG bezogen werden oder umgekehrt, wenn bei bisheriger beschränkter StPflcht Sitz und/oder Geschäftsleitung ins Inland verlegt werden. Zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht iSd. § 2 Nr. 2 ist ein Wechsel nicht möglich, da unter § 2 Nr. 2 de facto nur jPöR fallen.

Entsprechende Anwendung des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG beim Wechsel der Steuerpflicht: Bis VZ 2008 ist fraglich, ob durch die Einbeziehung der während der beschränkter StPflcht erzielten Einkünfte in die KStVeranlagung zur unbeschränkter StPflcht nach Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG die Abgeltungswirkung des § 32 entfällt. Davon geht offensichtlich die FinVerw. aus, wenn in R 32 KStR 2004 die Vorschrift des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG für anwendbar erklärt wird. Dagegen sind nach PUNG in DPM, § 7 Rn. 22 (9/2012) (aA SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 190 [10/2009], § 32 Rn. 36b [6/2009]; KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 24 [12/2013]), zwei getrennte Veranlagungen wegen § 7 Abs. 3 Satz 3, der der früheren Fassung des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG bis VZ 1995 entspricht, vorzunehmen. Die Vermeidung von Progressionsvorteilen, die zur Änderung des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG ab VZ 1996 geführt habe, sei bei der KSt nicht erforderlich. Dabei wird uE übersehen, dass § 7 Abs. 3 Satz 3 lediglich zwei jeweils verkürzte Ermittlungszeiträume für die unbeschränkte bzw. beschränkte StPflcht während eines VZ vorsieht. Er stellt keine Veranlagungsvorschrift dar. Da die Beschränkungen des Verlustabzugs nach § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG für Verluste aus dem Zeitraum der beschränkten StPflcht auch bei Einbeziehung in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht zu beachten sind, sprachen auch verfahrensökonomische Gründe für die Vermeidung einer zweiten Veranlagung.

Nach § 32 Abs. 2 Nr. 1 sind ab VZ 2009 wie bei der ESt nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG während der beschränkten StPflcht erzielten Einkünfte in die KStVeranlagung zur unbeschränkten StPflcht einzubeziehen, so dass die Abgeltungswirkung eines StAbzugs nach § 32 Abs. 1 entfällt. Es sind auch diejenigen Einkünfte zu erklären, die während der Zeit der beschränkten StPflcht dem StAbzug unterlagen. Siehe auch § 32 Anm. 16.

11 2. Absehen von der Veranlagung nach § 156 Abs. 2 AO

Nach § 156 Abs. 2 AO kann die StFestsetzung ua. unterbleiben, wenn die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zum festzusetzenden Betrag stehen. Die Verpflichtung zur Abgabe der KStErklärung bleibt davon unberührt. Die vorgenannte Voraussetzung kann im Einzelfall bei kleinen Körperschaften erfüllt sein, die einen Freibetrag nach § 24 oder § 25 nicht beanspruchen können, insbes. bei kleinen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Bei diesen Körperschaften kann das erforderliche Missverhältnis insbes. vorliegen, wenn das Einkommen im Einzelfall offensichtlich 500 € nicht übersteigt (s. R 79 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004). Nach R 79 Abs. 1 Satz 5 KStR 2004 gilt dies nicht im Fall von KomplementärKapGes., da der auf sie entfallende Gewinnanteil im Rahmen der gesonderten Gewinnfeststellung zu ermitteln ist (so auch KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 25 [12/2013]).

Die Veranlagung hat dagegen zu erfolgen, wenn die Körperschaft dies beantragt (s. R 79 Abs. 2 KStR 2004).

Anwendung des § 156 Abs. 2 AO unter der Geltung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens: Bis zur Abschaffung des Anrechnungsverfahrens konnte die StFestsetzung nur unterbleiben, wenn eine Gewinnausschüttung nicht beschlossen worden war (s. Abschn. 104 Abs. 2 KStR 1995). Anderenfalls war eine Festsetzung zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung – auch in den Folgejahren – erforderlich (s. Abschn. 104 Abs. 3 KStR 1995).

V. Anrechnung der Körperschaftsteuer

12 1. Gegenstand der Anrechnung

Anrechnung iSd. Abs. 1 bedeutet die Verrechnung bestimmter (inländ.) StBeträge mit der festgesetzten KSt, durch die diese getilgt wird.

Analog § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ist die durch StAbzug erhobene KSt, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder nach § 8b Abs. 1 und Abs. 6 Satz 2 bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibende Bezüge entfällt, anzurechnen. Die Erstattung der StAbzugsbeträge darf weder beantragt noch durchgeführt worden sein (BFH v. 18.9.2007 – I R 54/06, BFH/NV 2008, 290).

Demnach können folgende Abzugsbeträge angerechnet werden:

- die durch StAbzug nach §§ 43 und 43a EStG erhobene KSt, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder nach § 8b Abs. 1 und Abs. 6 Satz 2 bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibende Bezüge entfällt und eine StBescheinigung vorliegt (§ 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und 2 EStG; s. dazu Anm. 13),

- die für den VZ entrichteten KStVorauszahlungen (§ 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG; s. dazu Anm. 14),
- die durch StAbzug nach § 50a Abs. 1 und 7 EStG erhobene KSt, soweit der StAbzug keine abgeltende Wirkung hat (s. Anm. 14a).

Siehe auch R 30 KStR 2004, die im Gegensatz zu Abschn. 25 KStR 1995 nicht die anzurechnende KSt (KStVorauszahlung) erwähnt.

2. Anrechnung von Kapitalertragsteuer

13

Zeitpunkt der Anrechnung bei offenen Gewinnausschüttungen: In zeitlicher Hinsicht muss die Anrechnung auf die Steuer desjenigen VZ bezogen sein, in dem die entsprechenden Einkünfte im StBescheid angesetzt worden sind (BFH v. 26.11.1997 – I R 110/97, BFH/NV 1998, 581). Ist der Dividendenanspruch im Fall einer offenen Gewinnausschüttung beim Anteilseigner vor dem Jahr der Gewinnausschüttung zu aktivieren, so ist die im Jahr der tatsächlichen Ausschüttung zu erhebende KapErtrSt bereits in dem VZ, dem die Gewinnausschüttung zugerechnet und damit bilanziert wird, anzurechnen (s. BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632).

Anrechnung auch bei fehlerhafter Zurückzahlung der Kapitalertragsteuer durch das Finanzamt: Hat die Körperschaft, die an einer KapGes. beteiligt ist, eine Gewinnausschüttung erhalten, ist die von der KapGes. einbehaltene und abgeführte KapErtrSt auch dann anzurechnen, wenn die zunächst von der KapGes. ausgestellte StBescheinigung widerrufen und dieser zurückgegeben wird. Wurde aber der KapGes. die zutreffend erhobene KapErtrSt ohne rechtl. Grundlage vom FA zurückgezahlt und hat die ausschüttende KapGes. die zurückgezahlte KapErtrSt an die Gläubiger der Kapitalerträge weitergeleitet, kann der Empfänger der Zahlung keine Anrechnung oder Erstattung der KapErtrSt verlangen, wenn er die an ihn gelangte Zahlung als Auskehrung der KapErtrSt erkannt hat oder erkennen musste (BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641).

Anrechnung von Abzugsteuer auf Zwischengewinne ausländischer Investmentfonds: Erträge thesaurierender ausländ. Investmentfonds, die nicht ausgeschüttet werden (Zwischengewinne), gelten mit Ablauf des Geschäftsjahres als zugeflossen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG). Sie sind daher jährlich bei der Besteuerung zu erfassen. Der StAbzug ist erst bei Verkauf oder Rückgabe der Anteile vorzunehmen, und zwar für alle während des Zeitraums der Verwahrung als zugeflossen geltenden, noch nicht dem StAbzug unterworfenen Erträge (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG). Die Anrechnung kann demgemäß erst im VZ des Abzugs erfolgen.

Wurden die Erträge in den vorangegangenen VZ nicht erklärt, sondern nach dem StraBEG nachträglich angegeben, scheidet der Abzug von Abzugsteuern generell aus, da nach dem StraBEG die nacherklärten Erträge mit 25 bzw. 35 % pauschal besteuert werden (s. § 1 Abs. 1 und 6 StraBEG). Das StraBEG enthält keine Anrechnungsvorschrift, so dass mit der pauschalen Versteuerung auch sämtliche Abzüge abgegolten sind. Eine Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG scheidet ebenfalls aus, da die amnestierten Einnahmen nicht in einer KStFestsetzung erfasst werden. Die stl. Erlöschenswirkung des § 8 Abs. 1 StraBEG erfasst auch StAbzugsbeträge (s. OFD München v. 27.4.2005 – S 0702a B-19 St 313, StEK EStG § 36 Nr. 37).

14 3. Anrechnung der Vorauszahlungen

Auf die festzusetzende KSt sind weiterhin die geleisteten KStVorauszahlungen anzurechnen. Dies gilt auch für nachträglich festgesetzte und geleistete Erhöhungsbeträge (§ 37 Abs. 4 EStG). Ob die Vorauszahlungen fristgerecht bezahlt worden sind, spielt keine Rolle. Entscheidend ist die Bestimmung der Zahlung für einen bestimmten Zeitraum (s. dazu § 36 EStG Anm. 19). Erforderlich ist allerdings, dass die Zahlung vor Erlass des KStBescheids erfolgt ist. Zur Anrechnung bei abweichendem Wj. s. Anm. 25.

15 4. Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen nach § 50a EStG

Durch StAbzug nach § 50a Abs. 4 und 7 EStG erhobene KSt ist ebenfalls anzurechnen, auch wenn R 30 KStR 2004 dies nicht erwähnt. Soweit der StAbzug nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 abgeltende Wirkung hat, ist die Anrechnung ausgeschlossen. Dies gilt für Einkünfte von beschränkt Stpfl., die dem StAbzug unterlagen und daher nicht bei der Veranlagung zu erfassen sind. Soweit nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 32 Abs. 4 ab VZ 2009 Körperschaften aus dem EU-/EWR-Ausland die Möglichkeit haben, die Veranlagung zur KSt zu beantragen, können die Abzugsbeträge nach § 50a EStG im Rahmen der Veranlagung angerechnet werden. Siehe § 32 Anm. 17. Bei Anordnung des StAbzugs nach § 50a Abs. 7 EStG ist die Abgeltungswirkung nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 ausgeschlossen (s. § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG).

16 5. Verfahren der Steueranrechnung

Die Anrechnung ist – im Gegensatz zur Anrechnung ausländ. Steuern nach § 26 (s. R 30 KStR 2004) – nicht Teil des Festsetzungs-, sondern des Erhebungsverfahrens (s. BFH v. 14.11.1984 – I R 232/80, BStBl. II 1985, 216; H 36 „Anrechnung“ EStH; SEER in TIPKE/KRUSE, § 157 AO Rn. 27 [5/2014]). Der Bescheid über die Anrechnung ist – auch wenn er mit der StFestsetzung verbunden wird – ein eigenständiger Verwaltungsakt, der hinsichtlich der Bestandskraft, der Änderbarkeit sowie der Anfechtbarkeit eigenen Regeln unterliegt. Seiner Rechtsnatur nach ist er ein deklaratorischer (bestätigender) Verwaltungsakt, dessen Außenwirkung sich je nach Ergebnis der Anrechnung in einem Leistungsgebot oder einer Erstattungsverfügung äußert (s. BFH v. 16.10.1986 – VII R 159/83, BStBl. II 1987, 405; v. 24.3.1992 – VII R 39/91, BStBl. II 1992, 956). Korrekturen sind ggf. nach §§ 129 ff. AO vorzunehmen (s. BFH v. 16.10.1986 – VII R 159/83, BStBl. II 1987, 405; v. 15.4.1997 – VII R 100/96, BStBl. II 1997, 787; H 36 „Anrechnung“ EStH; LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 218 AO Rn. 19 [6/2012] mwN).

Die Bindungswirkung einer fehlerhaften Anrechnungsverfügung ist umstritten. Der BFH hat die Frage bisher offen gelassen (s. zB BFH v. 8.9.2010 – I R 90/09, BStBl. II 2013, 11). Eine fehlerhafte Anrechnungsverfügung darf uE durch einen nachfolgenden Abrechnungsbescheid nur dann zum Nachteil des Stpfl. geändert werden, wenn die Voraussetzungen für eine Berichtigung oder Rücknahme nach §§ 129, 130 Abs. 2 AO erfüllt sind (s. BFH v. 15.4.1997 – VII R 100/96, BStBl. II 1997, 787; v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504; v. 25.10.2011 – VII R 55/10, BStBl. II 2012, 220; LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 218 AO Rn. 19 [6/2012]; SEER in TIPKE/KRUSE, § 69 FGO Rn. 24 [5/2010] „Anrech-

nungsverfügung“; VÖLLMEKE, DB 1994, 1746; aA BFH v. 28.4.1993 – I R 123/91, BStBl. II 1994, 147). Sind KStVorauszahlungen unzutreffend auf die KSt eines VZ angerechnet worden, für den Zahlungsverjährung eingetreten ist, steht dies der zutreffenden Anrechnung auf die KSt des VZ, für den sie entrichtet wurden, nicht entgegen (s. BFH v. 13.11.1990 – VII R 27/90, BFH/NV 1991, 775). Ist abgeführte KapErtrSt in einer Anrechnungsverfügung nicht angerechnet worden, kann die Anrechnung nach Ablauf der durch die Anrechnungsverfügung in Lauf gesetzten Zahlungsverjährungsfrist für die noch geschuldete Steuer nicht mehr nachgeholt werden (BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504).

Rechtsschutz: Die Anrechnungsverfügung iSd. § 36 Abs. 2 EStG ist mit dem Einspruch nach § 347 Abs. 1 AO anfechtbar. Stattdessen kann ein Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO beantragt werden, wogegen ebenfalls der Einspruch nach § 347 AO zulässig ist (s. BFH v. 14.11.1984 – I R 232/80, BStBl. II 1985, 216; zur Unterscheidung der Abrechnungsmitteilung s. LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 218 AO Rn. 21 [6/2012]). Wird von beiden Möglichkeiten Gebrauch gemacht, ist grds. ein Abrechnungsbescheid zu erteilen (s. BFH v. 28.4.1993 – I R 100/92, BStBl. II 1993, 836; v. 28.4.1993 – I R 123/91, BStBl. II 1994, 147; v. 18.6.1993 – VI R 67/90, BStBl. II 1994, 182 [184]).

6. Übersicht zur Ermittlung der verbleibenden Körperschaftsteuer 17

Die festzusetzende und die verbleibende KSt sind wie folgt zu ermitteln (s. R 30 KStR 2004):

- StBetrag nach Regelsteuersatz (§ 23 Abs. 1) bzw. Sondersteuersätzen (zB §§ 26 Abs. 6 Satz 1 KStG iVm. § 34c Abs. 5 EStG)
- anzurechnende ausländ. Steuern nach § 26 Abs. 1 KStG, § 12 AStG
- = Tarifbelastung
- KStMinderung nach § 37 Abs. 2 ggf. iVm. § 40 Abs. 3 und 4 KStG, §§ 10, 14, 16 UmwStG
- + KStErhöhung nach § 38 Abs. 2 ggf. iVm. § 40 Abs. 3 und 4 KStG, §§ 10, 14, 16 UmwStG
- + KStErhöhung nach § 37 Abs. 3 KStG
- = festzusetzende KSt
- anzurechnende KapErtrSt einschließlich Zinsabschlag
- = verbleibende KSt

Bei Berufsverbänden unterliegen Mittel, die für die Unterstützung und Förderung von Parteien verwendet werden, einer besonderen KSt von 50 % (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4).

VI. Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer 18

Die in § 44a EStG enthaltenen Vorschriften zur Abstandnahme vom KapErtrStAbzug (vgl. § 44a Anm. 5) bzw. das in § 44b EStG geregelte Verfahren betreffend die Erstattung von KapErtrSt sind auch bei Körperschaften entsprechend anwendbar; s. näher BMF v. 5.11.2002, BStBl. I 2002, 1346, geändert durch BMF v. 12.1.2006, BStBl. II 2006, 101.

VII. Entrichtung der Körperschaftsteuer

Die Entrichtung der KSt bestimmt sich nach den entsprechend anzuwendenden estl. Vorschriften. Diese sind sowohl für Vorauszahlungen als auch Abschlusszahlungen aufgrund einer Veranlagung anwendbar.

Vorauszahlungen: Durch die entsprechende Anwendung des § 37 Abs. 1, 2, 3 Sätze 1 bis 3 sowie 8 bis 11, Abs. 4 und 5 EStG wird bestimmt, dass KStVorauszahlungen zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember festgesetzt werden können. Sie bemessen sich nach der KSt, die sich nach der Anrechnung der KapErtrSt bei der letzten Veranlagung ergeben hat. Auf Antrag oder von Amts wegen können bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden 15. Kalendermonats die Vorauszahlungen angepasst werden. Dieser Zeitraum kann sich auf 23 Monate verlängern, wenn die Einkünfte aus LuF die anderen Einkünfte bei der erstmaligen StFestsetzung voraussichtlich überwiegen werden (§ 37 Abs. 3 Satz 3 EStG). Bei abweichendem Wj. läuft die Frist von 15 Monaten nach Ablauf des VZ (immer Kj., s. § 25 Abs. 1 EStG), in dem das Wj. endet (s. auch § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG). Änderungen können nach § 37 Abs. 3 EStG erfolgen.

Nachträgliche Erhöhung: Entsprechend § 37 Abs. 4 EStG ist bei nachträglicher Erhöhung der Vorauszahlungen die letzte Vorauszahlung für den VZ anzupassen. Der Erhöhungsbetrag ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids fällig.

Geringfügigkeitsgrenzen: Vorauszahlungen sind nur bei Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenzen des § 37 Abs. 5 EStG festzusetzen, dh. bei Vorauszahlungen von mindestens 400 € im Kj. und mindestens 100 € für einen Vorauszahlungszeitpunkt. Bei Anpassung der Vorauszahlungen iSd. § 37 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG muss sich der Erhöhungsbetrag für einen Vorauszahlungszeitpunkt auf mindestens 100 € belaufen, bei einer nachträglichen Erhöhung nach § 37 Abs. 4 EStG auf mindestens 5000 €. Eine Mindestgrenze für die Herabsetzung von Vorauszahlungen ist nicht vorgesehen (s. auch SCHIFFERS, Stbg. 2009, 341).

Herabsetzung der Vorauszahlungen während eines Wirtschaftsjahres: Bei der Herabsetzung der Vorauszahlungen stellt sich die Frage, wie der Minderungsbetrag auf die Vorauszahlungstermine, also auch die bereits verstrichenen, zu verteilen ist. Hierzu wird zunächst die vierte, die dritte usw. Vorauszahlung bis zum Herabsetzungsbetrag, nach Verdichtung (Zusammenfassung in einer Summe) die gesamte Jahresschuld herabgesetzt (s. § 37 EStG Anm. 52; KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 53 [12/2013] mit Beispiel). Eine rückwirkende Herabsetzung kommt nur in Betracht, wenn die bisher fälligen Vorauszahlungen die voraussichtliche StSchuld bereits übersteigen oder wenn die Vorauszahlungen im Zeitpunkt ihrer Festsetzung zu hoch bemessen waren. War die Festsetzung zunächst zutreffend, ist das FA nicht verpflichtet, einen für den VZ insgesamt unstreitigen Vorauszahlungsbetrag für eine relativ kurze Zeitspanne zurückzuzahlen, nur weil sich inzwischen geänderte Annahmen über die Jahressteuerschuld ergeben hätten, die früher zu einer anderen Festsetzung geführt hätten. Dafür sprechen Vereinfachungsgründe und die fehlende Pflicht zur Verzinsung bzw. das Bestehenbleiben von verwirkten Säumniszuschlägen (§ 240 Abs. 1 Satz 4 AO) im Hinblick auf das Ermessen des FA (s. auch KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 53 [12/2013]). Zwingend ist diese Vorgehensweise allerdings nicht, so dass das FA ggf. die entstehenden Zinsnachteile des Stpfl. bei seinen Ermessenserwägungen zu berücksichtigen hat (s. § 37 EStG Anm. 51).

Ist der VZ bereits abgelaufen, geht es letztlich nur um die vereinfachte Art der Berechnung. Die frühere Belastung des Stpfl. ist wegen des Ablaufs des VZ nicht mehr relevant. Daher können auch in diesem Fall die zuletzt fälligen Vorauszahlungen zuerst gemindert werden (s. auch KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 53 [12/2013]).

Formerfordernis: Der Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen kann uE formlos erfolgen, soweit nicht die Sonderregelung in Abs. 1 Satz 2 zu beachten ist, s. dazu Anm. 23a. Dies entspricht auch der Regelung bei der ESt (Aufhebung des § 37 Abs. 3 Satz 4 EStG durch das JStG 2008, s. § 37 Anm. 3 und 51).

Keine negativen Vorauszahlungen: Übersteigen die anzurechnenden KapErtrStBeträge voraussichtlich die festzusetzende KSt, sind die Vorauszahlungen mit 0 € festzusetzen. Eine Erstattung der zu viel erhobenen Steuer kann erst aufgrund der Veranlagung erfolgen (s. die Nachweise bei KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 52 [12/2013]).

Fälligkeit eines Nachzahlungs- bzw. Erstattungsbetrags: Ergibt sich nach Anrechnung der KapErtrSt und geleisteter KStVorauszahlungen eine Abschlusszahlung auf die durch die Veranlagung festgesetzte Jahressteuer, ist diese innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des StBescheids zu entrichten (s. § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG entsprechend). Soweit diese den bereits fällig gewordenen, aber noch nicht entrichteten Vorauszahlungen entspricht, ist sie allerdings sofort fällig. Ergibt sich ein Guthaben zugunsten des Stpfl., ist dieses sofort fällig und wird nach Bekanntgabe des StBescheids ausgezahlt (§ 36 Abs. 4 Satz 2 EStG entsprechend).

Verfahrensfragen: Ist ein Vorauszahlungsbescheid angefochten, erledigt sich der Rechtsbehelf mit der Bestandskraft der Veranlagungsbescheids für den betreffenden VZ (s. BFH v. 3.7.1995 – GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730; s. auch § 36 EStG Anm. 19; § 37 EStG Anm. 30). Wird der Veranlagungsbescheid angefochten, ist der Rechtsstreit wegen der Vorauszahlungen nach § 74 FGO auszusetzen (s. BFH v. 22.1.1988 – III B 134/86, BStBl. II 1988, 484).

VIII. Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern

1. Zuschlagsteuern zur Körperschaftsteuer und deren Verfassungsmäßigkeit 20

Zuschlagsteuern zur KSt sind Steuern, die nach der veranlagten KSt bemessen werden. Nach Abs. 1 Satz 1 ist § 51a EStG mit Ausnahme seiner Abs. 2 und 2a, die nur für natürliche Personen gelten, anzuwenden, es sei denn, das Zuschlagsgesetz als das speziellere Gesetz geht diesen Vorschriften vor. Derzeit ist nur der SolZ als Zuschlagsteuer geregelt. Siehe dazu Anh. 1 zu § 51a EStG.

Verfassungsmäßigkeit: Das FG Münster hält den SolZ auch ab 2002 für verfassungsgemäß (FG Münster v. 27.9.2005 – 12 K 6263/03 E, EFG 2006, 371, rkr.). Auch der BFH hat keine verfassungsrechtl. Zweifel und hat daher die gegen das Urteil eingelegte NZB zurückgewiesen (s. BFH v. 28.6.2006 – VII B 324/05, BStBl. II 2006, 1761). Die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde nicht angenommen (BVerfG v. 11.2.2008 – 2 BvR 1708/06, DStZ 2008, 229; AuA 2008, 423).

Die FinVerw. hat die Frage der Verfassungsmäßigkeit des SolZ in den Vorläufigkeitskatalog für StBescheide ab VZ 2005 aufgenommen (BMF v. 7.12.2009, BStBl. I 2009, 1509; v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 74; v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 464).

Mit zwei Urteilen v. 21.7.2011 hat der BFH entschieden, dass die Festsetzung des SolZ zur ESt und KSt bis zum Jahr 2007 verfassungsgemäß ist. Auch nach einer Laufzeit von bis dahin 13 Jahren diene er noch zur Deckung des besonderen Finanzbedarfs des Bundes aus den Kosten der Wiederherstellung der deutschen Einheit. Zu einem dauerhaften Instrument der Steuerverteilung dürfe der Solidaritätszuschlag allerdings nicht werden (BFH v. 21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1685; v. 27.7.2011 – II R 52/10, BFH/NV 2011, 1616). Die dagegen eingelegten Verfassungsbeschwerden wurden vom BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen (s. BVerfG v. 10.6.2013 – 2 BvR 1942/11, 2 BvR 2121/11, juris). Das Nds. FG hat die Frage der Verfassungsmäßigkeit des SolZ erneut dem BVerfG vorgelegt (Nds. FG v. 21.8.2013 – 7 K 143/08, DStRE 2014, 534, Az. BVerfG 2 BvL 6/14). Die Festsetzung des SolZ für VZ ab 2005 erfolgt weiterhin vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO (s. BMF v. 10.6.2014, BStBl. I 2014, 831).

21 2. Zuschlagsteuer auf Körperschaftsteuervorauszahlungen

Nach Abs. 1 Satz 1 iVm. §§ 51a Abs. 4 und 37 EStG ist die Zuschlagsteuer gleichzeitig mit der KSt zu entrichten. Eine Betragsgrenze ist nicht vorgesehen. Die Anwendung von § 37 Abs. 5 EStG wird durch § 51a Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStG ausgeschlossen. Nach § 51a Abs. 4 Satz 2 EStG sind Zuschlagsteuern – im Gegensatz zu den Vorauszahlungen zur KSt – auch ohne Festsetzung durch das FA zu leisten. Dadurch soll insbes. gewährleistet werden, dass der Stpfl. die Zuschlagsteuer selbst berechnet und abführt, wenn der Gesetzgeber eine Zuschlagsteuer einführt und dem FA keine Zeit verbleibt, bis zur Fälligkeit der KSt bzw. ESt Vorauszahlungsbescheide zu erlassen.

Entstehung der Zuschlagsteuer auf Körperschaftsteuervorauszahlungen: Zuschläge auf die KStVorauszahlungen entstehen jeweils mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind. Beginnt die KStPflcht im Laufe eines Quartals, entsteht der Anspruch im Zeitpunkt der Begründung der StPflcht (s. § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Ermäßigung der Zuschlagsteuer: Werden Vorauszahlungen zur KSt ermäßigt, ermäßigt sich auch die Zuschlagsteuer, da der Vorauszahlungsbescheid für die KSt Grundlagenbescheid für die Zuschlagsteuer ist (s. BFH v. 17.4.1996 – I R 123/95, BStBl. II 1996, 619).

Erhöhung der Zuschlagsteuer: Werden Vorauszahlungen nachträglich nach § 37 Abs. 4 EStG erhöht, ist für die Erhöhung der Zuschlagsteuer erforderlich, dass die Erhöhung einen zuschlagspflichtigen VZ betrifft und noch in dem Zeitraum erfolgt, indem eine Zuschlagsteuer zu erheben ist.

Säumniszuschläge: Säumniszuschläge auf Zuschlagsteuern entstehen auch dann, wenn die Zuschlagsteuer nicht festgesetzt wurde, da die Anwendung des § 240 Abs. 1 Satz 3 AO durch § 51a Abs. 4 Satz 1 EStG ausgeschlossen wird.

Vollstreckung: Ein Leistungsgebot ist vor Beginn der Vollstreckung nicht erforderlich (§ 51a Abs. 4 Satz 3, Halbs. 2 EStG iVm. § 254 Abs. 2 AO).

3. Zuschlagsteuer auf Steuerabzugsbeträge

22

Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer: Nach § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG ist der Solidaritätszuschlag auch auf die KapErtrSt zu erheben. Durch den Verweis in Abs. 1 auf die estl. Vorschriften sind die §§ 44, 44a, 44b und 45 EStG iVm. § 51a EStG anzuwenden. Danach bestimmt sich, wer Schuldner der KapErtrSt und damit auch der Zuschlagsteuer ist, der Zeitpunkt der Verpflichtung zum KapErtrStAbzug sowie die Möglichkeiten der Abstandnahme vom KapErtrStAbzug und der Erstattung der KapErtrSt.

Steuerbescheinigung: Die KapErtrSt und der darauf entfallende Zuschlag sind in der von einer ausschüttenden KapGes. oder von einem Kreditinstitut nach §§ 44, 45, 45a Abs. 2 und 3 EStG auszustellenden Bescheinigung getrennt auszuweisen.

Solidaritätszuschlag zum Steuerabzug nach § 50a EStG: Nach § 3 Abs. 1 Nr. 6 SolZG ist der SolZ auch auf StAbzugsbeträge nach § 50a EStG zu erheben.

4. Zuschlagsteuer auf die pauschale Steuer nach § 37b EStG

23

Auf die pauschale Steuer nach § 37b EStG (30 %, s. dazu Anm. 24a, § 37b EStG Anm. 9 ff.) ist ebenfalls der SolZ zu erheben.

5. Zuschlagsteuer auf die veranlagte Körperschaftsteuer

24

Die Zuschlagsteuer entsteht grds. nach § 30 Nr. 3 mit Ablauf des jeweiligen VZ für den auch die KSt festzusetzen ist, es sei denn, sie ist nach § 30 Nr. 1 oder 2 schon vorher entstanden. Sie ist getrennt von der KSt festzusetzen, was allerdings in einem zusammengefassten Bescheid geschieht. Auf die festgesetzte Zuschlagsteuer sind anzurechnen:

- Vorauszahlungen (§ 51a Abs. 1, 4 EStG iVm. §§ 36 Abs. 2 Nr. 1, 37 Abs. 1 EStG),
- auf StAbzugsbeträge entfallende Zuschlagsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG), soweit sie auf die veranlagten Einkünfte entfällt und nicht die Erstattung durchgeführt oder beantragt worden ist (s. dazu BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641).

**Keine Erstattung bei ausschüttungsbedingter Körperschaftsteuermin-
derung:** Bei einer ausschüttungsbedingten KStMinderung nach § 27 Abs. 1 aF kommt eine negative KStFestsetzung nicht in Betracht (BFH v. 19.11.2003 – I R 53/03, BStBl. II 2004, 428).

Die Festsetzung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 erfolgt nicht im Rahmen der KStFestsetzung, sondern in einem gesonderten Verfahren. Da das KStGuthaben daher nicht zur Minderung des SolZ führen kann, hält der BFH § 3 SolZG insoweit für verfassungswidrig (s. Vorlagebeschluss v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603, Az. BVerfG 2 BvL 12711; s. dazu Anm. von U. PRINZ, GmbHR 2012, 49).

Abgeltungswirkung des Steuerabzugs: Ist die KSt durch den StAbzug abge-
golt, gilt dies auch für die Zuschlagsteuer (s. § 51a Abs. 3 EStG).

25 **6. Verfahrensfragen**

Rechtsbehelfsverfahren: Nach § 51a Abs. 5 EStG kann mit einem Rechtsbehelf gegen die Zuschlagsteuer weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zvE angegriffen werden. Wird die Bemessungsgrundlage geändert, schreibt das Gesetz die Änderung auch der Zuschlagsteuer vor. Der KStBescheid ist daher Grundlagenbescheid für die Festsetzung der Zuschlagsteuer (s. BFH v. 9.11.1994 – I R 67/94, BStBl. II 1995, 305; BMF v. 13.4.1992, BStBl. I 1992, 271 – Tz. 4.4.2). Daher bedarf es auch nicht der Festsetzung unter Vorbehalt nach § 164 AO.

Zulässig ist dagegen ein Einspruch, mit dem geltend gemacht wird, dass eine Zuschlagsteuer überhaupt nicht festzusetzen, zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht zu erheben oder der Höhe nach nicht zutreffend sei. Der Einspruch ist statthaft, sofern kein Abrechnungsbescheid beantragt wird (s. Anm. 14a).

Vorläufige Festsetzung: Da der SolZ als eigenständige Steuer einer von der KSt unabhängigen Festsetzungsverjährung unterliegt, kommt – im Gegensatz zur Anwendung des § 164 AO – eine vorläufige StFestsetzung nach § 165 AO in Betracht.

26 **IX. Berücksichtigung der Änderungen durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 bei der Festsetzung von Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 2)**

Bei Stpfl., die den Gewinn durch Bestandsvergleich – ggf. auch freiwillig – ermitteln, waren Änderungen durch das UnternehmensteuerreformG v. 14.8.2007 bei der Festsetzung von Vorauszahlungen nur zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. dies nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beantragte oder er durch das FA zur Abgabe des Vordrucks aufgefordert wurde. Dadurch sollte sichergestellt werden, dass der auf 15 % gesenkte KStSatz nur berücksichtigt wurde, wenn auch die mit dem UnternehmensteuerreformG einhergehenden steuererhöhenden Rechtsänderungen (zB Verbot des BA-Abzugs der GewSt) zur Anwendung kommen (BTDrucks. 16/4841, 77). Zu den erforderlichen Angaben s. KNIEF, DStR 2008, 520. Wegen Zeitablaufs wurde diese besondere Vorschrift durch KroatienAnpG v. 25.7.2014 wieder abgeschafft.

27 **X. Rundung (Abs. 1 Satz 3)**

Nach Abs. 1 Satz 2 sind die festzusetzenden KStBeträge aus Vereinfachungsgründen zugunsten des Stpfl. auf- oder abzurunden. Die durch das StÄndG 2003 eingefügte Bestimmung, die rückwirkend ab dem VZ 2002 anzuwenden ist (s. § 34 Abs. 13a) steht im Zusammenhang mit der Neufassung der Kleinbetragsverordnung (KBV). Die dort geregelte allgemeine Abrundungsregelung in § 8 wurde ab VZ 2002 aufgehoben, so dass in den einzelnen Steuergesetzen Rundungsregeln einzuführen waren (s. BTDrucks. 15/1562, 42).

Gerundet wird auf volle Euro-Beträge. Dies gilt für jeden einzelnen KStBetrag, der nach gesonderten Vorschriften entsteht. Es sind nicht alle KStBeträge zusammenzurechnen und dann zu runden.

Die KStBeträge ergeben sich ua. aus folgenden Vorschriften:

- § 23 Abs. 1 (Tarifvorschrift),
- § 34 Abs. 12 Sätze 2 und 6 (45 % bzw. 40 % KSt für die die Ausschüttung empfangende Gesellschaft, wenn die Ausschüttung aus EK 45 bzw. 40 finanziert wurde),

- § 37 Abs. 2 (KStMinderung bei offener Gewinnausschüttung),
- § 37 Abs. 3 (KStErhöhung bei der empfangenden Körperschaft, wenn bei der ausschüttenden Körperschaft ein Minderungsbetrag anzusetzen war),
- § 38 Abs. 2 (KStErhöhung bei Verwendung von EK 02 zur Ausschüttung),
- § 5 Abs. 1 Nr. 5 (Sondersteuer von 50 % bei Verwendung von Mitteln für politische Parteien),
- § 10 UmwStG (KStMinderung oder -erhöhung bei Umwandlung auf eine PersGes.).

Die Rundung erfolgt immer zugunsten des Stpfl. Danach sind StBeträge abzurunden, StVergütungen oder -Minderungen sind aufzurunden.

XI. Entsprechende Anwendung des § 37b EStG (Abs. 1 Satz 4) 28

Durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 wurde (ab VZ 2007) die Möglichkeit zur Pauschalbesteuerung für alle innerhalb eines Wj. gewährten betrieblich veranlassenden Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden und für Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, die nicht in Geld bestehen, eingeführt. Zu Einzelheiten s. § 37b EStG Anm. 9 ff.; BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566, StEK EStG § 37b Nr. 5, BayLfSt. v. 26.6.2009, DB 2009, 1623, StEK EStG § 37b Nr. 7.

Nach Abs. 1 Satz 4 ist diese Vorschrift auch für KStpfl. entsprechend anzuwenden. Hierdurch wird sichergestellt, dass die Pauschalierungsregelung auch dann Anwendung findet, wenn der Empfänger der KSt unterliegt (BTDrucks. 16/2712, 71). Darüber hinaus ist die Vorschrift auch bei der Körperschaft als Leistende der Zuwendung anzuwenden. Die Abziehbarkeit der Pauschalsteuer richtet sich danach, ob die pauschal besteuerten Zuwendungen in voller Höhe als BA abziehbar oder nach § 4 Abs. 5 zumindest beschränkt abziehbar sind. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind nach Auffassung der FinVerw. von der Pauschalierung nach § 37b EStG ausgenommen (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566, Tz. 9; KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 61 [12/2014]). Obwohl § 37b Abs. 3 Satz 1 EStG eine Vorschrift zur Einkünfte- bzw. Einkommensermittlung ist, wurde sie wegen der besonderen Erhebungsform der Steuer beim Leistenden in § 31 Abs. 1 angesiedelt, der die StErhebung regelt (KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 61 [12/2014]).

Im Falle der Übernahme der für erhaltene Sachzuwendungen geschuldeten KSt durch Erhebung einer pauschalen LSt beim Zuwendenden nach Abs. 1 Satz 4 iVm. § 37b EStG entsteht die pauschale Steuer, die als LSt gilt (§ 37b Abs. 4 Satz 1 EStG) im Zeitpunkt des Zuflusses der Zuwendung. Auf den Entstehungszeitpunkt der ESt oder KSt beim Zuwendungsempfänger ist hier nicht abzustellen (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 29).

Das Wahlrecht zur Pauschalbesteuerung kann auch nachträglich ausgeübt werden, da § 37b EStG eine Ausschlussfrist, bis zu welchem Zeitpunkt die pauschale ESt spätestens anzumelden ist, nicht regelt (BayLfSt. v. 26.6.2009, DB 2009, 1623, StEK EStG § 37b Nr. 7). Die Entscheidung zur Anwendung des § 37b EStG kann nicht zurückgenommen werden (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566, StEK EStG § 37b Nr. 5, Tz. 4).

Einstweilen frei.

29

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Elektronische Abgabe der Körperschaftsteuerklärung
und der Erklärungen zur gesonderten Feststellung
von Besteuerungsgrundlagen**

30 **I. Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz
(Abs. 1a Satz 1)**

Nach Abs. 1a Satz 1 sind ab 2011 (§ 34 Abs. 13a Satz 2) die KStErklärung wie auch die Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 4 und § 38 Abs. 1 iVm. § 34 Abs. 16 in elektronischer Form abzugeben (s. dazu BMF v. 16.11.2011, BStBl. I 2011, 1063). Zu möglichen Bürokratiekostensenkungen s. LAPPAS, Stbg 2009, 256.

Die Übermittlung der StErklärungen an die FinVerw. hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu erfolgen. Bei kommerziellen Programmlösungen müssen diese die richtige und vollständige Verarbeitung der für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten gewährleisten (vgl. § 3 Abs. 1 StDÜV). Darüber hinaus wird die FinVerw. die programmtechnischen Möglichkeiten zur Übermittlung via ELSTER (www.elster.de) bereitstellen. Die übermittelten Daten sind hierbei nach §§ 150 Abs. 7, 87a Abs. 3 Satz 2 AO mit einer elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen, sofern nicht auch ein anderes zulässiges Verfahren eingeführt wird, welches die Datensicherheit gewährleistet (Übermittlung in authentifizierter Form, s. dazu die auf § 87a Abs. 6 bzw. § 150 Abs. 7 Satz 2 Nr. 6 AO beruhende StDÜV v. 28.1.2003, BGBl. I 2003, 139; dazu ausführlich MUSIL/BURCHARD, DStR 2007, 2290). Einer zusätzlichen Einreichung von Belegen in Papierform bedarf es nur, soweit hierfür eine gesetzliche Verpflichtung besteht (zB Spendenbescheinigungen, Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 1 EStDV). Der Zuwendende kann den Zuwendungsempfänger bevollmächtigen, die Zuwendungsbestätigung dem FA nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln (§ 50 Abs. 1a EStDV).

Kein Wahlrecht: Abs. 1a Satz 1 enthält die gesetzliche Pflicht, die StErklärung in elektronischer Form abzugeben. Ein Wahlrecht hinsichtlich der Abgabe auf Papier besteht nicht (s. auch § 35 EStG Anm. 66). Zu den Ausnahmen bei unbilliger Härte s. Anm. 24c.

Wirksamkeit der Abgabe der Steuererklärung in Papierform: Wird entgegen der gesetzlichen Verpflichtung eine StErklärung auf Papier abgegeben, ist diese grds. nicht wirksam. Hinsichtlich der Festsetzungsverjährung greift die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO. Führt das FA dennoch die Veranlagung durch, scheidet nach GEBHARDT (AO-StB 2012, 246) die Möglichkeit einer Schätzung aus. Nach dessen Auffassung betrifft der Verstoß gegen die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung allenfalls eine Nebenpflicht, deren Verstoß geheilt werden könne. Im Übrigen könne in der Bescheidung der konkludente Verzicht der Finanzbehörde auf eine elektronische Übermittlung nach Treu und Glauben (§ 242 BGB) gesehen werden, indem sie die Papiererklärung als solche gelten und ihren Anspruch auf elektronische Übermittlung fallen lasse. Diese Auffassung erscheint bedenklich, da die FinVerw. aufgrund der Gesetzesbindung nicht auf gesetzlich vorgeschriebene Formerfordernisse verzichten kann. Ausnahmen von der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung sind nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1a Satz 2 möglich.

Elektronische Übermittlung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen (§ 5b EStG): Durch das SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008 wurde in § 5b EStG in den Fällen, in denen der Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermittelt wird, die Verpflichtung, den Inhalt der Bilanz sowie der GuV nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, neu eingeführt. Diese Vorschriften gelten über Abs. 1 Satz 1 für KStpfl. entsprechend (s. auch § 5b EStG Anm. 9). Ebenso sind Ansätze oder Beträge zur Anpassung einer HBil. an stl. Vorschriften (s. § 60 Abs. 2 EStDV) elektronisch zu übermitteln. Zu periodischen und ereignisbezogenen Gewinnermittlungsanlässen, die unter § 5b EStG fallen, s. im Einzelnen § 5b EStG Anm. 22. Zum Verhältnis zu den Vorschriften der AO s. § 5b EStG Anm. 14, zur Verfassungsmäßigkeit s. § 5b EStG Anm. 6, zum Antrag zur Vermeidung unbilliger Härten, s. § 5b EStG Anm. 33; BMF v. 19.1.2010, BStBl. I 2010, 47; BMF v. 3.2.2010, FR 2010, 46; dazu FISCHER/KALINA-KERSCHBAUM, DStR 2010, 2114; WARNKE, EStB 2010, 143). Am 28.9.2011 wurden das endgültige Anwendungsschreiben zu § 5b EStG sowie die für den VZ 2012 zu verwendenden Taxonomie veröffentlicht (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855; s. dazu HERZIG/BRIESEMEISTER/SCHÄPERCLAUS, DB 2011, 2509, mwN; § 5b EStG Anm. 24 ff.). Die Taxonomie wird regelmäßig auf notwendige Aktualisierungen geprüft. Sie gilt grds. nur für ein Wj., gilt aber weiter, solange keine Aktualisierung erfolgt. Es wird nicht beanstandet, wenn sie auch für das Vorjahr verwendet wird (s. BMF v. 5.6.2012, BStBl. I 2012, 598; v. 27.6.2013, BStBl. I 2013, 844; v. 13.6.2014, BStBl. I 2014, 886).

Die Bilanz sowie die GuV sind in Form eines XBRL-Datensatzes auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung in der jeweils geltenden Fassung zu übermitteln.

XBRL (*extensible Business Reporting Language*) ist ein international verbreiteter Standard für den elektronischen Datenaustausch von Unternehmensinformationen. Dieser ermöglicht es, Daten in standardisierter Form aufzubereiten und mehrfach (zB neben der Veröffentlichung im elektronischen Bundesanzeiger zur Information von Geschäftspartnern, Kreditgebern, Aufsichtsbehörden oder Finanzbehörden) zu nutzen (s. KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 31 Rn. 55 [7/2013]).

Nähere Informationen werden unter www.estuer.de zur Verfügung gestellt. Zur E-Bilanz s. ausführlich KPMG, E-Bilanz, 2. Aufl. 2014.

► *Erstmalige Anwendung nach der Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung (AnwZpvV) v. 20.12.2010* (BGBl. I 2010, 2135): Die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Bilanzen und GuV bestand zunächst für Wj., die nach dem 31.12.2010 beginnen (§ 52 Abs. 11 EStG; zur geänderten Umbesetzung der Absätze s. § 52 Anm. 2 und 4). Nach § 1 AnwZpvV sind abweichend von § 52 Abs. 11 EStG die Bilanz und die GuV erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2011 beginnen, elektronisch zu übermitteln (s. § 5b EStG Anm. 2, 10). Durch die Verschiebung des erstmaligen Anwendungszeitpunkts um ein Jahr sollte sichergestellt werden, dass alle technischen und organisatorischen Voraussetzungen für eine reibungslose Einführung der E-Bilanz geschaffen werden können. Aufgrund der Regelungen zur erstmaligen Anwendung ergeben sich bei abweichendem Wj. Unterschiede für die erstmalige elektronische Abgabe der KStErklärung (nach § 34 Abs. 13a Satz 2 erstmalig für VZ 2011, damit Wj. 2010/11) und die elektronische Übermittlung der Bilanz und der GuV (erstmalig für Wj. 2012/2013, da Beginn nach dem 31.12.2011).

Zu Nichtbeanstandungsregelung auf Ebene der Verwaltungsanweisungen s. § 5b EStG Anm. 10.

Elektronische Übermittlung der Einnahmenüberschussrechnung: Nach § 60 Abs. 4 EStDV ist auch die Einnahmenüberschussrechnung elektronisch zu übermitteln. An der Wirksamkeit der Vorschrift bestehen keine Bedenken (s. Anm. 8, BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129).

► *Erstmalige Anwendung:* § 60 Abs. 4 EStDV ist erstmals für Gewinnermittlungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 beginnen (§ 84 Abs. 3d EStDV). Im Gegensatz zur Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Bilanz und GuV erfolgte keine Verschiebung des Anwendungszeitpunktes.

31 II. Ausnahme von der elektronischen Erklärungsabgabe (Abs. 1a Satz 2)

Auf Antrag des Stpfl. können die StErklärungen nach Abs. 1a Satz 2 auch in Papierform abgegeben werden, wenn sich die Abgabe in elektronischer Form für den Stpfl. als unbillige Härte erweisen würde, wobei der Antrag an keine bestimmte Form gebunden ist und folglich auch konkludent durch Abgabe der StErklärungen in Papierform gestellt werden kann (vgl. BTDrucks. 16/10940, 11). Nach § 150 Abs. 8 Satz 2 AO werden insbes. das Schaffenmüssen der technischen Voraussetzungen zur elektronischen Übermittlung, wenn dies mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand für den Stpfl. verbunden ist, sowie nicht oder nur eingeschränkt vorhandene EDV-Kenntnisse des Stpfl. als unbillige Härte angesehen. Hierbei stellt uE auch das Nichtvorhandensein eines Internetanschlusses eine unbillige Härte iSd. Schaffenmüssens der technischen Voraussetzungen dar (vgl. FG Hamb. v. 10.3.2005 – II 51/05, EFG 2005, 992, rkr.). Ebenso dürfte ein längerfristiges EDV-Problem als unbillige Härte zu werten sein, wenn kurzfristig keine Lösung herbeigeführt werden kann (s. auch § 41a EStG Anm. 18). Steuerliche Vertretung hingegen indiziert regelmäßig die technische Übermittlungsmöglichkeit (ebenso § 41a EStG Anm. 18). Die allgemeine Gefahr durch Computer-Viren oder die (behauptete) erhöhte Manipulationsgefahr bei der Abgabe von StErklärungen in elektronischer Form begründen keinen Härtefall (s. BFH v. 14.3.2012 – XI R 33/09, BStBl. II 2012, 477; Nds. FG v. 17.3.2009 – 5 K 303/08, EFG 2009, 1069, rkr.).

Die Entscheidung über den Antrag nach Abs. 1a Satz 2 ist dabei eine Ermessensentscheidung, die nach § 102 FGO nur auf Ermessensüberschreitung und Ermessensfehlgebrauch hin gerichtlich überprüfbar ist. Der Ermessenspielraum der FinVerw. ist dabei aber nach dem Willen des Gesetzgebers eingeschränkt, da Sachverhaltsermittlungen nur geboten sein sollen, wenn das Vorliegen eines Härtefalls als nicht glaubhaft angesehen werden kann (vgl. BTDrucks. 16/10940, 13). Lehnt die FinBeh. den Antrag nach Abs. 1a Satz 2 ab, kann sie die elektronische StErklärungsabgabe mit Zwangsmitteln nach §§ 328 ff. AO durchsetzen und die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO schätzen, wobei sie aber auf in Papierform erklärte Besteuerungsgrundlagen zurückgreifen muss, sofern keine berechtigten Zweifel an deren Richtigkeit bestehen.

Verzicht auf elektronische Übermittlung der Unterlagen zur Gewinnermittlung (§ 5b EStG): Wie bei der StErklärung kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf Antrag auf die elektronische Übermittlung der Unterlagen zur Gewinnermittlung verzichten (§ 5b Abs. 2 EStG, § 60 Abs. 4 Satz 2 EStDV). Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, ist die Ge-

winnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Anlage EÜR) vorzunehmen, der der StErklärung beizufügen ist. Auf den Antrag ist § 150 Abs. 8 AO entsprechend anzuwenden (s. BMF v. 19.1.2010, BStBl. I 2010, 47 – Tz. 3). Wird der Antrag auf Verzicht auf die elektronische Übermittlung abgelehnt, kann diese durch Androhung und ggf. Festsetzung eines Zwangsgeldes durchgesetzt werden (s. BMF v. 19.1.2010, BStBl. I 2010, 47 – Tz. 4).

Einstweilen frei.

32–34

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:
Entrichtung und Anrechnung der Körperschaftsteuer
bei abweichendem Wirtschaftsjahr**

35

Für die Entrichtung von KStVorauszahlungen gilt die Vorschrift des § 37 Abs. 1 EStG grds. entsprechend. Nach der für Körperschaften mit abweichendem Wj. nach § 7 Abs. 4 (s. dazu auch R 31 KStR 2004) geltenden Sonderregelung des Abs. 2 sind KStVorauszahlungen – im Unterschied zu EStVorauszahlungen – bereits während des Wj. zu entrichten, das in dem VZ endet, für den die Vorauszahlungen zu leisten sind. Dadurch wird § 7 Abs. 4 Satz 2 ergänzt und § 37 Abs. 1 EStG eingeschränkt, um eine Verschiebung der Steuerzahlungen zu vermeiden. Die Regelung bestimmt nur abweichend von § 37 Abs. 1 EStG den Zeitraum, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind. Für die Fälligkeit bleibt es bei der Anwendung des § 37 Abs. 1 EStG, der die Fälligkeitstermine bestimmt. Nach dieser Regelung sind weiter die im abweichenden Wj. festgesetzten und gezahlten Vorauszahlungen auf die Jahres-Steuerschuld des VZ anzurechnen, in dem das Wj. endet (s. BFH v. 13.11.1990 – VII R 27/90, BFH/NV 1991, 775). Der Stpfl. kann durch eine abweichende Tilgungsbestimmung hiervon nicht abweichen (s. BFH v. 13.11.1990 – VII R 27/90, BFH/NV 1991, 775). Abs. 2 kann dazu führen, dass in Fällen, in denen das abweichende Wj. auf das Kj. umgestellt wird, zwischen null und acht Vorauszahlungen anzurechnen sind; s. dazu näher KRÄMER in DPM, § 31 Rn. 56 [12/2014], Beispiele 3 und 4. Entsprechendes gilt nach § 51a Abs. 4 auch für Zuschlagsteuern.

KStG § 31