

# § 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 KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 20014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

(1) <sup>1</sup>Auf 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. <sup>2</sup>Die sich im Zuge der Festsetzung ergebenden einzelnen Körperschaftsteuerbeträge sind jeweils zu Gunsten des Steuerpflichtigen auf volle Euro-Beträge zu runden. <sup>3</sup>§ 37b des Einkommensteuergesetzes findet entsprechende Anwendung.

(1a) <sup>1</sup>Die Körperschaftsteuererklärung und die Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sind nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. <sup>2</sup>Auf 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.

Autorin: Katja *Lebelt*, Richterin am Finanzgericht, Cottbus  
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

Anm. | Anm.

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 31

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: Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung

I. Begriff der Besteuerung nach Abs. 1 . . . . .	7	2. Absehen von der Veranlagung nach § 156 Abs. 2 AO . . . . .	11
II. Steuererklärungspflicht		IV. Anrechnung der Körperschaftsteuer	
1. Verpflichtung zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung . . . . .	8	1. Gegenstand der Anrechnung . . . . .	12
2. Weitere Erklärungspflichten . . . . .	9	2. Anrechnung der Vorauszahlungen . . . . .	13
III. Veranlagung zur Körperschaftsteuer		3. Anrechnung von Kapitalertragsteuer . . . . .	14
1. Durchführung der Veranlagung . . . . .	10		

	Anm.		Anm.
4. Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen nach § 50a EStG . . . . .	15	2. Zuschlagsteuer auf Körperschaftsteuervorauszahlungen . . . . .	21
5. Verfahren der Steueranrechnung .	16	3. Zuschlagsteuer auf Steuerabzugsbeträge . . . . .	22
6. Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer . . . . .	17	4. Zuschlagsteuer auf die pauschale Steuer nach § 37b EStG . . . . .	23
<b>V. Entrichtung und Vergütung der Körperschaftsteuer</b>		5. Zuschlagsteuer auf die veranlagte Körperschaftsteuer . . . . .	24
1. Entrichtung der Körperschaftsteuer	18	6. Verfahrensfragen . . . . .	25
2. Vergütung der Körperschaftsteuer	19	<b>VII. Rundung (Abs. 1 Satz 2) . . . . .</b>	<b>27</b>
<b>VI. Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern</b>		<b>VIII. Entsprechende Anwendung des § 37b EStG (Abs. 1 Satz 3) . . . . .</b>	<b>28</b>
1. Solidaritätszuschlag als Zuschlagsteuer zur Körperschaftsteuer . . .	20		

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

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 . . . . .**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 31**

**Schrifttum:** von *Wedelstädt*, Verfahrensrechtliche Fragen bei der Anwendung des ELSTER-Verfahrens, AO-StB 2015, 99; *Rüsch*, Elektronische Finanzverwaltung in der Unternehmenspraxis, GmbHR 2016, R241; *Gebelt*, Zur Steuererklärungspflicht einer inaktiven KapGes., EFG 2020, 1558.

**1 I. Grundinformation zu § 31**

Die Vorschrift regelt in Abs. 1 – unter weitgehender Verweisung auf das EStG – das Verfahren der Besteuerung von Körperschaften. Abs. 1a Satz 1 ordnet die Abgabe der KStErklärung und der Erklärung zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 Satz 4 auf elektronischem Wege an. Abs. 2 regelt für den Fall eines abw. Wj., in welchem Zeitraum KStVorausZ zu entrichten sind. Dadurch werden die regelmäßige Erhebung von VorausZ gewährleistet und Steuerpausen bei abw. Wj. vermieden.

**2 II. Rechtsentwicklung des § 31**

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Ab VZ 2001 (bei abw. 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 KStGuthaben, 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 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Durch das StÄndG 2003 wurde Abs. 1 um 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 i d F des StÄndG 2003 [BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710]). Damit liegt eine Rückwirkung vor, die verfassungsrechtl. unbedenklich ist, da die Rundung immer zugunsten des Stpfl. zu erfolgen hat.

**JKStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1 Satz 3 ordnet ab VZ 2007 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): Abs. 1 Satz 2 wird geändert, indem Sonderbestimmungen zur Anpassung der VorausZ an die durch das UnternehmensteuerreformG 2008 erfolgten Änderungen eingefügt werden. Die bisherigen Sätze 2 und 3 werden in die Sätze 3 und 4 verschoben.

**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 i d F des G v. 20.12.2008 I 2850 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 VorausZ wurde wegen Zeitablaufs wieder abgeschafft. Die bisherigen Sätze 3 und 4 werden zu den Sätzen 2 und 3.

### III. Bedeutung des § 31

3

Das KStG regelt das Besteuerungsverfahren nur, soweit dies für KStSubjekte notwendig ist. Durch Abs. 1 Satz 1 werden aus Vereinfachungsgründen die Vorschriften des EStG für entsprechend anwendbar erklärt. Dies 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. Abs. 1 Satz 2 dient der Verfahrensökonomie und ermöglicht eine Festsetzung der KSt mit auf- oder abgerundeten vollen Euro-Beträgen zugunsten des Stpfl.; zum Hintergrund der Regelung s. Anm. 27. Abs. 1 Satz 3 stellt klar, dass die StErhebung nach § 37b EStG entsprechend anzuwenden ist; dies hat nur deklaratorische Bedeutung, da § 37b EStG im Abschn. VI „Steuerhebung“ des EStG (§§ 36 ff. EStG) geregelt ist und Satz 1 bereits die Vorschriften über die „Erhebung von Steuern“ für entsprechend anwendbar erklärt.

Abs. 1a Satz 1 knüpft an § 150 Abs. 1 Satz 2 AO an, der die Form der Übermittlung der StErklärung den jeweiligen Einzelsteuergesetzen überlässt und im Fall der Pflicht zur elektronischen Übermittlung die Anwendung des § 87a Abs. 1 Satz 1 AO vorschreibt. Auf diese Weise wird für KStSubjekte die Pflicht zur elektronischen Übermittlung der StErklärung vorgeschrieben. Abs. 1a Satz 2 sieht im Fall der Unzumutbarkeit eine Befreiung von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung vor; diese Regelung wird durch § 150 Abs. 8 AO ergänzt, der einen Anspruch auf Befreiung vorsieht, während Abs. 1a Satz 2 nur einen Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entsch. begründet (s. Anm. 31).

Abs. 2 modifiziert für Fälle des abw. Wj. die Regelung des § 37 Abs. 1 EStG, da § 37 Abs. 1 EStG keine Sonderregelung für EStVorausZ im Fall eines abw. Wj. enthält. Auf diese Weise sollen sog. Steuerpausen bei den KStVorausZ vermieden werden (s. Anm. 35).

#### 4 IV. Geltungsbereich des § 31

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift gilt im Bereich der KSt uneingeschränkt; sie ist bei anderen Steuern nicht anwendbar.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift gilt für alle unbeschränkt und beschränkt KStpfl. Abs. 2 gilt nur für Stpfl., die ihren Gewinn nach einem vom Kj. abw. Wj. ermitteln können (s. § 4a EStG iVm. § 8 Abs. 1, § 7 Abs. 4 Sätze 1 und 3).

5 Einstweilen frei.

#### 6 V. Verhältnis des § 31 zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 7 Abs. 4:** Bei einem abw. Wj. wird § 7 Abs. 4 durch Abs. 2 ergänzt (s. Anm. 35).

**Verhältnis zu § 8 Abs. 1:** § 8 Abs. 1 verweist hinsichtlich der Einkommensermittlung auf das EStG, während § 31 hinsichtlich des Besteuerungsverfahrens auf das EStG verweist. Da beide Normen auf das EStG verweisen, kommt umfassend das EStG zur Anwendung, soweit das KStG keine speziellen Regelungen enthält bzw. einzelne Normen des EStG ausdrücklich ausschließt (zB § 8 Abs. 10 zur Anwendbarkeit der Abgeltungsteuer); s. Anm. 7.

**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 zu § 37 EStG:** Über Abs. 1 Satz 1 sind die Regelungen des § 37 EStG zu den VorausZ grds. anwendbar, s. Anm. 18.

**Verhältnis zu §§ 110, 111 EStG:** Über den Verweis in Abs. 1 Satz 1 gelten die im Rahmen der Corona-Krise eingefügten Erleichterungen beim pauschalen Verlustrücktrag nach §§ 110, 111 EStG, s. Anm. 13 und 18.

**Verhältnis zur EStDV:** Da die Vorschriften der EStDV auf der Ermächtigung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG beruhen, sind sie auch für die KSt anwendbar (s. auch die Auflistung in R 32 Abs. 1 Nr. 2 KStH 2008; glA Kögel in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 31

Rz. 16 und 30; *Hendricks in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 31 Rz. 11; zweifelnd: *Kroschel in Bott/Walter*, § 31 Rz. 3 [9/2015]).

**Verhältnis zur AO:** Die AO findet zur Umsetzung von § 31 unmittelbare Anwendung. Zur StErklärungspflicht iSd. §§ 149 ff. AO s. Anm. 8. Abs. 1a begründet eine Pflicht zur elektronischen Übermittlung iSv. § 150 Abs. 1 Satz 2 AO. Zum Verhältnis zu § 150 Abs. 8 AO s. Anm. 31.

## 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 einschließlich Festsetzung, Erhebung und StErklärungspflicht zu verstehen. Der in der Überschrift und im ursprünglichen Gesetzestext verwendete 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, dh. das gesamte Verfahren, das mit der Abgabe der StErklärung bzw. der vorherigen Aufforderung dazu beginnt, die Bearbeitung der StErklärung erfasst und durch den StBescheid oder die Feststellung, dass eine Veranlagung nicht in Betracht kommt, endet. Die verfahrensrechtl. Umsetzung richtet sich nach den Vorschriften der AO, die über § 31 die KSt betreffende Konkretisierungen erfahren können (bspw. § 150 Abs. 1 Satz 2 AO iVm. § 31 Abs. 2 Satz 1). Nicht erfasst von Abs. 1 sind die Vorschriften über die Einkommensermittlung; insoweit gilt § 8 Abs. 1. Sowohl Abs. 1 Satz 1 als auch § 8 Abs. 1 verweisen auf das EStG, sodass eine randscharfe Abgrenzung, ob eine Regelung des EStG aufgrund des Verweises in Abs. 1 Satz 1 oder aufgrund des Verweises in § 8 Abs. 1 anwendbar ist, nicht erforderlich ist (*Kroschel in Bott/Walter*, § 31 Rz. 2 [9/2015]).

**Entsprechend anzuwendende Vorschriften des EStG:** Für das KStBesteuerungsverfahren gelten nach Abs. 1 die Vorschriften des EStG entsprechend, soweit das KStG nichts anderes bestimmt. Eine Zusammenstellung der entsprechend anzuwendenden Vorschriften des EStG für beide Bereiche findet sich in R 32 KStH 2008.

**Nicht entsprechend anwendbare Vorschriften des EStG:** Die Regelungen des EStG sind nach dem letzten Halbs. des Abs. 1 Satz 1 nur insoweit entsprechend anwendbar, als das KStG nichts anderes bestimmt. Damit sind die folgenden Vorschriften des KStG im Besteuerungsverfahren anwendbar (vgl. *Kögel in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 31 Rz. 36; *Kroschel in Bott/Walter*, § 31 Rz. 11 [7/2013]):

- die StPflicht (§§ 1 bis 6), die den §§ 1,1a EStG vorgeht,
- der Abwicklungszeitraum (§ 11), der § 16 EStG vorgeht,
- Tarife, Freibeträge und StErmäßigungen (§§ 23 bis 26), die den §§ 31 ff. EStG vorgehen,
- die Entstehung der Steuer (§ 30), die den § 36, § 37 Abs. 1 Satz 2, § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG vorgehen,
- die Feststellungserklärungspflichten nach § 27 Abs. 2 Satz 4, § 28 Abs. 1 Satz 3, § 38 Abs. 1 Sätze 1 und 2,

– die Sondervorschriften für den StAbzug (§ 32), die § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG und § 43 Abs. 5 EStG vorgehen.

Darüber hinaus verdrängt Abs. 1a die Regelung des § 25 Abs. 4 EStG, und Abs. 2 verdrängt § 37 Abs. 1 EStG.

## II. Steuererklärungspflicht

### 8 1. Verpflichtung zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung

**Gesetzliche Erklärungspflicht:** Die Überschrift des § 31 nennt die StErklärungspflicht, sodass die Vorschriften des EStG zur StErklärung entsprechend anwendbar sind. Damit ergibt sich die Pflicht zur Abgabe einer KStErklärung 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) gelten entsprechend (H 31.2 KStH 2015).

Dies gilt auch für beschränkt stpfl. KapGes., soweit sie in einem inländ. Betrieb Einkünfte erzielen, die nicht iSd. § 32 Abs. 1 Nr. 2 durch den StAbzug als abgegolten gelten (s. § 32 Anm. 23 ff.). Damit werden außerhalb einer BS erzielte Einkünfte erfasst.

**Beginn der Körperschaftsteuerpflicht im Laufe des Jahres:** Beginnt die KStPflicht im Laufe eines Jahres und wird statt der Bildung eines Rumpfwj. ein vom Kj. abw. 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 steht im pflichtgemäßen Ermessen des FA. Die Aufforderung ist ermessensfehlerhaft, wenn eindeutig feststeht, dass die StPflicht nicht besteht oder sich sonst keine Anhaltspunkte dafür ergeben (BFH v. 2.7.1997 – I R 45/96, BFH/NV 1998,14).

**Formvorschriften:** Die KStErklärung ist seit VZ 2011 nach Abs. 1a elektronisch zu übermitteln, s. Anm. 30. Zur Form der KStErklärung bis einschließlich VZ 2010 s. die Altcommentierung Anm. 8 – Stand 269. Lieferung, Mai 2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

**Erklärungsfrist:** Die StErklärung ist ab VZ 2018 bei stl. nicht vertretenen Körperschaften bis zum 31. Juli des auf den VZ folgenden Kj. einzureichen (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO iVm. Art. 97 § 10a Abs. 4 EGAO). Wird die KStErklärung durch einen Steuerberater, RA oder sonstige Person iSv. §§ 3 und 4 StBerG erstellt, endet die Abgabefrist am 28. bzw. 29. Februar des übernächsten Jahres gem. § 149 Abs. 3 AO; für den VZ 2019 ist diese Frist wegen der Corona-Krise bis 31.8.2021 verlängert worden (§ 36 EGAO idF des Gesetz zur Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und des Anfechtungsschutzes für pandemiebedingte Stundungen sowie zur Verlängerung der Steuererklärungsfrist in beratenen Fällen und der zinsfreien Karenzzeit für den Veranlagungszeitraum 2019, BGBl. I S. 237).

Eine Vorabanforderung der KStErklärung bei stl. vertretenen Körperschaften ist nach Maßgabe des § 149 Abs. 4 AO zulässig (zu Einzelheiten s. *Rätke in Klein*, 15. Aufl. 2020, § 149 AO Rz. 29 ff.).

Für VZ bis einschließlich 2017 war die StErklärung bis zum 31. Mai des Folgejahres bzw. – bei stl. vertretenen Körperschaften – bis zum 31. Dezember des Folgejahres abzugeben (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO idF vor dem Inkrafttreten des Ges. v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679, sowie § 109 Abs. 1 Satz 1 AO iVm. Gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder v. 2.1.2018, BStBl. I 2018, 70).

**Folgen der Verletzung der Erklärungspflicht:** Wird die Erklärung für einen VZ ab 2019 nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben, sind nach § 152 Abs. 2 AO iVm. Art. 97 § 8 Abs. 4 Satz 1 EGAO Verspätungszuschläge festzusetzen; für vorherige VZ lag die Festsetzung von Verspätungszuschlägen im Ermessen des FA (§ 152 Abs. 1 AO in der am 31.12.2016 geltenden Fassung iVm. Art. 97 § 8 Abs. 4 Satz 3 EGAO). Außerdem kann das FA bei Nichtabgabe der Erklärung die Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 Abs. 2 AO schätzen und ggf. Zwangsmittel gem. §§ 328 ff. AO anwenden. Die unterlassene oder unrichtige Erklärung kann zudem StHinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (*Jäger in Klein*, 15. Aufl. 2020, § 370 AO Rz. 72) oder leichtfertige StVerkürzung gem. § 378 AO darstellen. Vgl. auch § 25 EStG Anm. 53.

## 2. Weitere Erklärungspflichten

9

Neben dem Verweis in Abs. 1 Satz 1 auf die StErklärungspflicht nach § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG sind noch weitere Erklärungspflichten zu beachten, die sich aber aus den Vorschriften des KStG ergeben:

**Gesonderte Feststellungen:** Abzugeben sind Erklärungen über die gesonderte Feststellung des stl. Einlagekontos gem. § 27 Abs. 2 Satz 4; über die gesonderte Feststellung von Nennkapital, welches aus der Umwandlung von Rücklagen entstanden ist, gem. § 28 Abs. 1 Satz 3; über die gesonderte Feststellung und Ermittlung des fortgeschriebenen Endbetrags iSv. § 36 Abs. 7 iVm. § 38 Abs. 1 Sätze 1 und 2 aus dem Teilbetrag iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG1999 (sog. EK 02); über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d EStG.

Keine eigenständige Erklärung, sondern Bestandteil der Erklärung ist der Antrag nach § 8d Abs. 1 Satz 1 auf gesonderte Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags; dieser Antrag ist Bestandteil der KStErklärung gem. § 8d Abs. 1 Satz 5.

**Einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung bei Organschaft:** Für Feststellungszeiträume, die nach dem 31.12.2013 beginnen, werden nach § 14 Abs. 5 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 nach § 14 Abs. 5 Satz 2 für die Besteuerung des Einkommens des OT und der OG bindend (s. hierzu § 14 Anm. 365 ff.).

Zuständig für diese Feststellungen ist nach § 14 Abs. 5 Satz 4 das für die Besteuerung des Einkommens der OG zuständige FA. Für die Feststellungserklärung gilt auch die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung (s. BTDrucks. 17/10774, 21; s. auch § 14 Anm. 384). 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; s. § 14 Anm. 384).

**Sonstige Erklärungen:** Weiterhin ist nach Maßgabe des § 2 ZerlG eine Erklärung über die KStZerlegung abzugeben.

### III. Veranlagung zur Körperschaftsteuer

#### 10 1. Durchführung der Veranlagung

Die Überschrift des § 31 bezieht sich auf den Begriff der Veranlagung (s. Anm. 7). Wie die ESt ist die KSt eine Veranlagungssteuer. Aufgrund der eingereichten StErklärung wird die Veranlagung durch das FA durchgeführt. Das Erg. der Veranlagung, also die veranlagte KSt für einen bestimmten VZ, wird durch StBescheid festgesetzt (s. § 155 Abs. 1, § 157 AO).

**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 EStG Anm. 18). Im Fall der Liquidation (§ 11) kann der VZ vom Kj. abweichen und einen mehrjährigen Abwicklungszeitraum umfassen (s. dazu näher § 11 Anm. 25, 34 ff.). Teilweise wird zwar bei Wegfall der StPflicht im Laufe eines VZ die Veranlagung auch vor Ablauf des VZ als zulässig angesehen (*Krämer in DPM*, § 31 Rz. 23 [6/2017] mwN; *Seeger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 25 EStG Rz. 15); dies lässt sich mit dem Wortlaut des § 25 Abs. 1 EStG („nach Ablauf des Kalenderjahres ... veranlagt“) aber nicht in Einklang bringen, zumal die frühere Regelung in § 25 Abs. 2 Satz 2 EStG aF, die eine Veranlagung bereits vor Ablauf des Kj. zuließ, durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995,1250) mW v. 21.10.1995 aufgehoben worden ist (glA *Kroschel in Bott/Walter*, § 31 Rz. 21.1 [9/2015]; aA *Oellerich in Blümich*, § 31 Rz. 18 [7/2019]).

**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); in diesem Fall ist Abs. 2 zu beachten, der eine Regelung für die Entrichtung der KStVorausZ enthält (s. Anm. 35). Der Ermittlungszeitraum 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, VorausZ, s. entsprechend §§ 36 und 37 EStG) ist nicht Gegenstand des eigentlichen KStBescheids bzw. KStVeranlagungsverfahrens, sondern erfolgt als eigenständiger Verwaltungsakt im Erhebungsverfahren (s. § 218 AO; s. Anm. 16).

**Wechsel der Steuerpflicht:** Ein Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflicht iSd. §§ 1 bzw. 2 Nr. 1 erfolgt, wenn die Körperschaft Sitz und Geschäftsleitung ins Ausland verlegt, sodass keines dieser Merkmale mehr im Inland gegeben ist, aber weiterhin inländ. Einkünfte iSd. § 49 EStG bezogen werden, oder umgekehrt, wenn bei bisheriger beschränkter StPflicht Sitz oder Geschäftsleitung ins Inland verlegt werden. Zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflicht iSd. § 2 Nr. 2 ist ein Wechsel nicht möglich, da unter § 2 Nr. 2 de facto nur jPÖR fallen (s. § 2 Anm. 5).

Hat bei der Körperschaft während des Kj. sowohl unbeschränkte als auch beschränkte StPflcht bestanden, entfällt seit VZ 2009 die Abgeltungswirkung eines StAbzugs nach § 32 Abs. 2 Nr. 1. Ebenso wie bei der ESt nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG sind also die während der beschränkten StPflcht erzielten Einkünfte in die KStVeranlagung zur unbeschränkten StPflcht einzubeziehen; dies gilt auch für diejenigen Einkünfte, die während der Zeit der beschränkten StPflcht dem StAbzug unterlagen.

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

11

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 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften erfüllt sein, die einen Freibetrag nach § 24 oder § 25 zwar nicht beanspruchen können, deren Einkommen aber im Einzelfall offensichtlich 500 € nicht übersteigt (s. R 79 Abs. 1 Satz 3 KStH 2008). Dies gilt nach R 79 Abs. 1 Satz 5 KStH 2008 aber nicht im Fall von Komplementär-KapGes., da der auf sie entfallende Gewinnanteil im Rahmen der gesonderten Gewinnfeststellung zu ermitteln ist (so auch *Krämer* in *DPM*, § 31 Rz. 25 [6/2017]).

Die Veranlagung hat dagegen zu erfolgen, wenn die Körperschaft dies beantragt (s. R 79 Abs. 2 KStH 2008).

## IV. Anrechnung der Körperschaftsteuer

### 1. Gegenstand der Anrechnung

12

Nach Abs. 1 Satz 1 werden auch die Vorschriften des EStG über die Anrechnung für entsprechend anwendbar erklärt. Damit gelten § 36 Abs. 2, § 36a EStG für Körperschaften entsprechend. Daneben ist noch die Anrechnungsmöglichkeit ausländ. Steuern nach § 26 Abs. 1 sowie nach § 12 Abs. 1 AStG möglich (s. R 7.2 Satz 1 KStH 2015); für diese Anrechnungen, die im Rahmen der Festsetzung erfolgen (R 7.2 KStH 2015), hat der Verweis in Abs. 1 Satz 1 auf das EStG keine Bedeutung.

Demnach können nach Abs. 1 Satz 1 folgende Abzugsbeträge angerechnet werden:

- die für den VZ entrichteten KStVorausZ (§ 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG; s. dazu Anm. 13),
- die KapErtrSt gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, wobei die Beschränkung nach § 36a EStG zu beachten ist (s. Anm. 14),
- die durch StAbzug nach § 50a Abs. 1 und 7 EStG erhobene KSt, soweit der StAbzug keine abgeltende Wirkung hat (s. Anm. 15).

### 2. Anrechnung der Vorauszahlungen

13

Auf die festzusetzende KSt werden nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1 die geleisteten KStVorausZ angerechnet (zu den KStVorausZ s. Anm. 18). Ob die VorausZ fristgerecht bezahlt worden sind, spielt keine Rolle. Erforderlich ist allerdings, dass die VorausZ vor Erlass des KStBescheids erfolgt ist (s. dazu § 36 EStG Anm. 33); soweit die VorausZ bis zum Erlass des KStBescheids noch nicht bezahlt

wurden, ist eine etwaige Nachzahlung, die sich aus dem KStBescheid ergibt, nach § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1 sofort fällig. Zur Anrechnung der VorausZ bei abw. Wj. s. Abs. 2 (s. Anm. 35).

Hat die Körperschaft von der Möglichkeit einer pauschalen, nachträglichen Herabsetzung der VorausZ nach § 110 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1 Gebrauch gemacht (s. Anm. 18 sowie Anm. 3), fällt die Höhe der Anrechnung der VorausZ auf die KSt 2019 entsprechend geringer aus, sodass es zu einer Nachzahlung bei der KSt 2019 kommen kann. In diesem Fall wird der Nachzahlungsbetrag für 2019 auf Antrag bis einen Monat nach Bekanntgabe des KStBescheids 2020 zinslos gestundet (§ 111 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1). Zur Anwendbarkeit des § 111 EStG über Abs. 1 Satz 1 auf Körperschaften s. Anm. 18.

#### 14 3. Anrechnung von Kapitalertragsteuer

Nach Abs. 1 Satz 1 iVm. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1 findet eine Anrechnung von KapErtrSt statt, soweit die dem Abzug der KapErtrSt unterliegenden Einkünfte bei der Veranlagung der Körperschaft erfasst wurden (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG) oder nach § 8b Abs. 1, 2 und 6 Satz 2 KStG stfrei geblieben sind, die KapErtrSt nicht erstattet worden ist und eine StBescheinigung vorliegt (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b Sätze 1 bis 4 EStG).

**Keine Abgeltungswirkung:** § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG schließt eine Anrechnung der KapErtrSt aus, wenn die dem Abzug der KapErtrSt unterliegenden Einkünfte bei der Veranlagung außer Ansatz geblieben sind, weil die KapErtrSt Abgeltungswirkung hat (s. § 36 EStG Anm. 42). Hier ist zwischen den einzelnen Körperschaften und der jeweiligen StPflicht wie folgt zu unterscheiden:

- ▶ *Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG* ist eine Anrechnung der KapErtrSt grds. möglich, da die KSt nicht durch den Einbehalt von KapErtrSt abgegolten ist, sondern die dem Abzug der KapErtrSt unterliegenden Einkünfte in die Veranlagung einbezogen werden. Während im Bereich der ESt eine Abgeltungswirkung bei Einkünften iSd. § 20 EStG gem. § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG eintritt, wird die Abgeltungswirkung bei gewerblichen Einkünften nach § 43 Abs. 5 Satz 2 EStG ausgeschlossen; bei einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG zählen alle Einkünfte – und damit auch Zinsen und Dividenden – gem. § 8 Abs. 2 zu den gewerblichen Einkünften. Zu einer Abgeltungswirkung kommt es bei unbeschränkt stpfl. Körperschaften nur nach § 32 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 5 Abs. 2 Nr. 1, wenn die Körperschaft stbefreit ist (s. § 32 Anm. 22); eine Anrechnung ist dann nicht möglich.
- ▶ *Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6* tritt nach § 43 Abs. 5 Satz 2 EStG keine Abgeltungswirkung ein, wenn sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder LuF erzielen (Krämer in DPM, § 31 Rz. 36a [6/2017]).
- ▶ *Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften* ist eine Abgeltungswirkung ebenfalls zu verneinen, wenn die dem Abzug der KapErtrSt unterliegenden Einkünfte in einem inländ. gewerblichen oder land- und forstw. Betrieb angefallen sind (§ 43 Abs. 5 Satz 2 EStG iVm. § 32 Abs. 1 Nr. 2; s. § 32 Anm. 23 ff.).

Hat die KapErtrSt bei einer beschränkt stpfl. Körperschaft Abgeltungswirkung nach § 32 Abs. 1, kommt eine Erstattung der KapErtrSt nach § 32 Abs. 5 in Betracht

(s. § 32 Anm. 36 ff.). Zur Anrechnung des StAbzugs nach § 50a EStG bei beschränkt stpfl. Körperschaften s. Anm. 15.

**Anrechnung trotz Steuerbefreiung:** Eine Anrechnung der KapErtrSt ist auch möglich, soweit die Kapitaleinkünfte nach § 8b Abs. 1 und Abs. 6 Satz 2 stfrei bleiben. Dies ergibt sich aus § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b Sätze 1 bis 4 EStG (s. hierzu auch § 36 EStG Anm. 44). Voraussetzung in diesem Fall ist aber zum einen, dass die Erstattung der KapErtrSt weder beantragt noch durchgeführt worden ist (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b Satz 1 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1; vgl. auch BFH v. 18.9.2007 – I R 54/06, BFH/NV 2008, 290), und zum anderen die Vorlage einer StBescheinigung iSd. § 45a Abs. 2 oder 3 EStG (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b Sätze 2 bis 4 EStG).

**Anrechnung der Kapitalertragsteuer bei steuerlichen Gestaltungen:** Durch stl. Gestaltungen wie zB Cum/Cum-Geschäfte oder Cum/Ex-Geschäfte, bei denen Aktien-Leerverkäufe um den Dividendenstichtag herum vorgenommen worden sind, ist in der Vergangenheit versucht worden, die KapErtrSt für Steuerausländer zu vermeiden (sog. Cum/Cum-Geschäfte, s. § 36a EStG Anm. 3) oder eine doppelte Anrechnung der KapErtrSt zu erreichen (sog. Cum/Ex-Geschäfte, s. § 20 Anm. 110). Der Gesetzgeber hat auf diese Gestaltungen inzwischen reagiert (s. hierzu auch Antwort der BReg. v. 6.11.2020 auf eine Kleine Anfrage, BTDrucks. 19/24156):

- So müssen bei Cum/Cum-Geschäften die Voraussetzungen des § 36a EStG für die Anrechnung der KapErtrSt erfüllt sein (zu Einzelheiten s. § 36a EStG Anm. 10 ff.). Durch die Änderung des § 44b Abs. 2 EStG durch das JStG 2018 v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338) wird zudem die Erstattung der KapErtrSt an die Voraussetzungen des § 36a EStG geknüpft (s. § 44b EStG Anm. J 18-4).
- Bei Cum/Ex-Geschäften ist zum einen durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878) die StPflicht bei Leerverkäufen um den Dividendenstichtag auf sog. fiktive Dividenden gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG erweitert worden (s. § 20 EStG Anm. 110 ff.). Zum anderen ist durch das OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098) die Pflicht zum KapErtrStAbzug durch § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG erweitert (s. § 43 EStG Anm. 16) und die Anrechnung der KapErtrSt durch § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG erschwert worden (s. § 44 EStG Anm. 13).
- Weiterhin hat der Gesetzgeber durch Gesetz v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000) ab VZ 2017 die Entlastung von der KapErtrSt in den Fällen des sog. Treaty-Shopping versagt, bei denen DBA-Vorteile ungerechtfertigt in Anspruch genommen werden. Diese Versagung betrifft nur ausl. Aktionäre ohne inländ. BS (s. § 50j EStG Anm. 6).
- Mit JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) wurde zudem insbes. mit Blick auf Cum/Ex-Geschäfte die Strafverfolgungsverjährung für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung in § 376 AO von zehn auf fünfzehn Jahre angehoben.

Diese Verschärfungen im Bereich der Anrechnung der KapErtrSt durch § 36a, § 44 Abs. 1 Satz 3 und § 50j EStG sind daher bei der Anrechnung iSd. Abs. 1 Satz 1 zu beachten.

**Zeitpunkt der Anrechnung:** Die Anrechnung erfolgt in demjenigen VZ, in dem die entsprechenden Einkünfte im StBescheid angesetzt worden sind; auf den Zeitpunkt der Ausstellung der StBescheinigung kommt es nicht an (BFH v. 26.11.1997 – I R 110/97, BFH/NV 1998, 581, Rz. 10; s. auch § 36 EStG Anm. 42 aE; zum Zeitpunkt der Vorlage der StBescheinigung s. § 36 EStG Anm. 46).

#### 15 4. Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen nach § 50a EStG

Bei beschränkt stpfl. Körperschaften aus der EU und dem EWR hat der StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG keine Abgeltungswirkung, wie sich aus § 32 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4 ergibt, sodass eine Anrechnung des StAbzugs iSd. § 50a EStG möglich ist (*Krämer in DPM*, § 31 Rz. 38 [Stand 6/2017]; s. auch § 32 Anm. 30); der in § 32 Abs. 2 Nr. 2 ebenfalls genannte StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG hat für Körperschaften keine Bedeutung, sondern betrifft nur Mitglieder des AR, Verwaltungsrats o.Ä. Bei Anordnung des StAbzugs nach § 50a Abs. 7 EStG ist die Abgeltungswirkung nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 ebenfalls ausgeschlossen (s. § 50a Abs. 7 Satz 4 iVm. § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG; s. auch § 50a EStG Anm. 210).

#### 16 5. Verfahren der Steueranrechnung

**Anrechnungsverfügung:** Die Anrechnung ist – im Gegensatz zur Anrechnung ausländ. Steuern nach § 26 (s. R 7.2 KStH 2015) – 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 2019). Die Anrechnung erfolgt durch eine eigenständige Anrechnungsverfügung, die einen Verwaltungsakt darstellt; zu Einzelheiten s. § 36 EStG Anm. 24; zur Änderung der Anrechnungsverfügung s. § 36 EStG Anm. 29.

**Rechtsschutz:** Die Anrechnungsverfügung iSd. § 36 Abs. 2 EStG ist grds. mit Einspruch und Klage anfechtbar; es ist aber der Vorrang des § 218 Abs. 2 AO zu beachten und das Änderungsbegehren im Zweifel als Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids auszulegen (s. auch § 36 EStG Anm. 31).

#### 17 6. Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer

Die in § 44a EStG enthaltenen Vorschriften zur Abstandnahme vom KapErtrStAbzug (vgl. § 44a Anm. 5) bzw. das in § 44b EStG geregelte Verfahren betr. die Erstattung von KapErtrSt sind auch bei Körperschaften entsprechend anwendbar; s. § 44a EStG Anm. 4 und § 44b EStG Anm. 4.

### V. Entrichtung und Vergütung der Körperschaftsteuer

#### 18 1. Entrichtung der Körperschaftsteuer

Abs. 1 Satz 1 nennt ausdrücklich auch die Entrichtung der KSt, auf die die Vorschriften des EStG entsprechend anzuwenden sind. Unter dem Begriff „Entrichtung“ sind sowohl VorausZ als auch die Abschlusszahlung aufgrund einer Veranlagung zu verstehen.

**Vorauszahlungen:** Nach Abs. 1 Satz 1 entsprechend anwendbar sind § 37 Abs. 1, 3 Sätze 1 bis 3 sowie 8 bis 11, Abs. 4 und 5 EStG (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStH 2015). Daher können KStVorausZ zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember festgesetzt werden (§ 37 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG). Sie bemessen sich gem. § 37 Abs. 2 Satz 2 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1 nach der KSt, die sich nach der Anrechnung der KapErtrSt bei der letzten Veranlagung ergeben hat.

**Anpassung von Vorauszahlungen:** Auf Antrag oder von Amts wegen können bis zum Ablauf des 15. Kalendermonats, der auf den VZ folgt, dh. bis zum 31. März des übernächsten Folgejahres, die VorausZ an die sich für den VZ voraussichtlich ergebende KSt angepasst werden (§ 37 Abs. 3 Satz 3 EStG; s. § 37 EStG Anm. 41 und 47). Dieser Zeitraum kann sich auf 23 Monate, dh. bis zum 30. November des übernächsten Folgejahres, verlängern, wenn die Einkünfte aus LuF die anderen Einkünfte bei der erstmaligen StFestsetzung voraussichtlich überwiegen werden (§ 37 Abs. 3 Satz 3 EStG; s. § 37 EStG Anm. 48). Bei abw. Wj. beginnt die Frist von 15 Monaten erst nach Ablauf des VZ (immer Kj., s. § 25 Abs. 1 EStG), in dem das Wj. endet (s. auch § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG), sodass die Anpassungsfrist tatsächlich länger ist als 15 bzw. 23 Monate (Krämer in DPM, § 31 Rz. 49 [6/2017]).

- ▶ *Eine pauschale Herabsetzung der Vorauszahlungen* für den VZ 2019 ist nach § 110 EStG idF des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 2886) möglich, der über Abs. 1 Satz 1 entsprechend gilt (Wengerofsky, StuB 2020, 627 [629]; Hechtner, NWB 2020, 2374 [2376]). Danach werden auf Antrag die VorausZ für 2019 pauschal herabgesetzt, indem der für die VorausZ 2019 zugrunde gelegte Gesamtbetrag der Einkünfte im Wege eines vorläufigen Verlustrücktrags aus dem VZ 2020 iHv. 30 % gemindert wird. Bei entsprechendem Nachweis kann gem. § 110 Abs. 2 EStG auch ein höherer Minderungsbetrag als 30 % berücksichtigt werden, zB bei Vorlage einer betriebswirtschaftlichen Auswertung für 2020. Voraussetzung für die Minderung der VorausZ für 2019 ist nach § 110 Abs. 1 Satz 3 EStG, dass die VorausZ für 2020 auf 0 € herabgesetzt werden. Die Minderung der VorausZ für 2019 darf maximal 5 Mio. € betragen (§ 110 Abs. 3 EStG); zu weiteren Einzelheiten s. § 110 EStG Anm. J 21-5.
- ▶ *Bei einer Herabsetzung der Vorauszahlungen während eines Wirtschaftsjahres* wird zunächst die vierte, dann die dritte usw. VorausZ bis zum Herabsetzungsbetrag herabgesetzt (s. § 37 EStG Anm. 52; Krämer in DPM, § 31 Rz. 53 [6/2017] mit Beispiel). Eine rückwirkende Herabsetzung kommt nur in Betracht, wenn die bisher fälligen VorausZ die voraussichtliche StSchuld bereits übersteigen oder wenn die VorausZ im Zeitpunkt ihrer Festsetzung zu hoch bemessen waren. War die Festsetzung zunächst zutr., 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 Rz. 53 [6/2017]).
- ▶ *Eine Herabsetzung der Vorauszahlungen nach Ablauf des Wirtschaftsjahres* ist ebenfalls möglich. Die frühere Belastung des Stpfl. ist wegen des Ablaufs des VZ nicht mehr relevant. Daher können auch in diesem Fall die zuletzt fälligen VorausZ zuerst gemindert werden (s. auch Krämer in DPM, § 31 Rz. 53 [6/2017]).
- ▶ *Bei einer nachträglichen Erhöhung der Vorauszahlungen* ist entsprechend § 37 Abs. 4 EStG die letzte VorausZ für den VZ anzupassen (zu Einzelheiten s. § 37 EStG Anm. 100ff.). 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 VorausZ von mindestens 400 € im Kj. und mindestens 100 € für das Quartal. Bei Anpassung der Vo-

rausZ iSd. § 37 Abs. 3 Sätze 2 bis 5 EStG muss sich der Erhöhungsbetrag für das Quartal auf mindestens 100 € belaufen, bei einer nachträglichen Erhöhung nach § 37 Abs. 4 EStG auf mindestens 5 000 €. Eine Mindestgrenze für die Herabsetzung von VorausZ gibt es hingegen nicht (s. § 37 EStG Anm. 110).

**Formerfordernis:** Der Antrag auf Herabsetzung der VorausZ kann formlos erfolgen, soweit nicht die Rundungsregelung in Abs. 1 Satz 2 zu beachten ist (dazu Anm. 27). Dies entspricht auch der Aufhebung des früheren Formbedürfnisses bei der Est (Aufhebung des § 37 Abs. 3 Satz 4 EStG durch das JStG 2008, s. § 37 Anm. 3).

**Keine negativen Vorauszahlungen:** Übersteigen die anzurechnenden KapErtrSt-Beträge voraussichtlich die festzusetzende KSt, sind die VorausZ mit 0 € festzusetzen. Eine Erstattung der zu viel erhobenen Steuer in Gestalt negativer VorausZ ist nicht möglich, sondern die Erstattung kann erst aufgrund der Veranlagung erfolgen (BVerfG v. 10.8.1977 – 1 BvR 521/77, juris).

**Verfahrensfragen:** Ist ein Vorauszahlungsbescheid angefochten, erledigt sich der Rechtsbehelf mit der Bestandskraft des Veranlagungsbescheids für den betreffenden VZ (s. BFH v. 3.7.1995 – GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730; s. auch § 37 EStG Anm. 29).

**Abschlusszahlung und Erstattungsbetrag:** Ergibt sich nach Anrechnung der KapErtrSt und geleisteter KStVorausZ 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 VorausZ 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).

## 19 2. Vergütung der Körperschaftsteuer

Abs. 1 Satz 1 erklärt auch hinsichtlich der Vergütung der KSt die Vorschriften des EStG für entsprechend anwendbar. Die Vergütung hat keine Bedeutung mehr, nachdem die §§ 36b bis 36e EStG abgeschafft worden sind (*Nitzschke in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 31 Rz. 25; *Oellerich in Blümich*, § 31 Rz. 23 [07/2019]; *Kroschel in Bott/Walter*, § 31 Rz. 39 [7/2013]; *Hendricks in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 31 Rz. 10; aA *Kögel in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 31 Rz. 6 und 21, wonach die Vergütung den Erstattungsfall aufgrund einer Überzahlung der KSt oder aufgrund einer Erstattung von KapErtrSt betrifft).

## VI. Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern

### 20 1. Solidaritätszuschlag als Zuschlagsteuer zur Körperschaftsteuer

**Begriff der Zuschlagsteuern:** Zuschlagsteuern zur KSt sind Steuern, die nach der veranlagten KSt bemessen werden; dies entspricht § 51a Abs. 1 Satz 1 EStG, der Zuschlagsteuern zur Est definiert. Über Abs. 1 Satz 1 ist § 51a Abs. 1 sowie Abs. 3 bis 5 EStG entsprechend anzuwenden (s. auch R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStH 2015). Nicht entsprechend anwendbar ist § 51a Abs. 2 bis 2e sowie Abs. 6 EStG, die nur für die Est bzw. KiSt natürlicher Personen gelten.

**Solidaritätszuschlag als Zuschlagsteuer:** Derzeit ist nur der SolZ als Zuschlagsteuer geregelt. Die Eigenschaft des SolZ als Zuschlagsteuer ergibt sich aus § 3

Abs. 1 Nr. 1 SolZG, nach dem sich der SolZ nach der festgesetzten KSt bemisst (zum Gesetzestext des SolZG s. Anh. 1 zu § 51a EStG). Die Anwendbarkeit des SolZG auf Körperschaften ergibt sich nicht aus der entsprechenden Anwendung des § 51a EStG über Abs. 1 Satz 1, der insoweit nur das Besteuerungsverfahren regelt, sondern unmittelbar aus § 1 Abs. 1 SolZG, wonach zur KSt ein SolZ als Ergänzungsabgabe erhoben wird.

Die Verfassungsmäßigkeit des SolZ ist erneut streitig, nachdem zum einen zum 31.12.2019 der sog. Solidarpakt II ausgelaufen ist, der als verfassungsrechtl. Rechtfertigung für die Ergänzungsabgabe (SolZ) angesehen wird, und nachdem zum anderen ab 2021 nur noch ca. 3,5 % der Stpfl. uneingeschränkt mit dem SolZ belastet werden. Das FG Nürnberg (FG Nürnberg v. 29.7.2020 – 3 K 1098/19, StB 2020, 298, Az. BFH IX R 15/20) sieht den SolZ für den VZ 2020 zwar als verfassungsgemäß an; hierzu ist aber eine Revision beim BFH anhängig, sodass der BFH entscheiden muss, ob er das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG anruft. Zur bisherigen verfassungsrechtl. Diskussion und Rspr. s. Anh. 1 zu § 51a EStG Anm. 3.

**Höhe des Solidaritätszuschlags:** Der SolZ beträgt gem. § 4 Satz 1 SolZG 5,5 % der Bemessungsgrundlage, die sich aus § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG i d F des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags v. 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115) ergibt. Bemessungsgrundlage ist danach die festgesetzte KSt, vermindert um die anzurechnende KSt, wenn ein positiver Betrag verbleibt.

Das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags v. 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115) entlastet Körperschaften nicht, da die im Gesetz mW zum 1.1.2021 (§ 6 Abs. 21 SolZG) eingeführten Entlastungen in § 3 Abs. 3, 4 und 4a sowie § 4 Sätze 2 und 4 SolZG nur für ArbN und damit nur für natürliche Personen gelten.

**Körperschaftsteuerfestsetzung als Grundlagenbescheid:** Der KStBescheid sowie der Vorauszahlungsbescheid für die KSt sind Grundlagenbescheide für den SolZ iSd. § 171 Abs. 10 AO (s. BFH v. 17.4.1996 – I R 123/95, BStBl. II 1996, 619). Damit besteht bei der Festsetzung des SolZ eine Bindung an die Höhe der festgesetzten KSt. Zu den verfahrensrechtl. Folgen hieraus bei Anfechtung der SolZ-Festsetzung s. Anm. 25.

## 2. Zuschlagsteuer auf Körperschaftsteuervorauszahlungen

21

Nach Abs. 1 Satz 1 iVm. § 51a Abs. 4, § 37 EStG ist die Zuschlagsteuer gleichzeitig mit der KSt zu entrichten. Die Geringfügigkeitsgrenze des § 37 Abs. 5 EStG (s. Anm. 18) wird durch § 51a Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStG ausgeschlossen, sodass VorausZ zum SolZ auch unter 100 € vierteljährlich festgesetzt werden können.

Keine praktische Bedeutung hat derzeit die Regelung des § 51a Abs. 4 Satz 2 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1, nach der Zuschlagsteuern – im Gegensatz zu den VorausZ zur KSt – auch ohne Festsetzung durch das FA zu leisten sind (sog. Selbstberechnung). Diese Regelung wird nur relevant, falls der Gesetzgeber eine neue Zuschlagsteuer einführt oder der Zuschlagssatz geändert wird und dem FA keine Zeit verbleibt, bis zur Fälligkeit der KSt Vorauszahlungsbescheide zu erlassen.

**Entstehung der Zuschlagsteuer auf Körperschaftsteuervorauszahlungen:** Der SolZ als Zuschlagsteuer auf die KStVorausZ entsteht jeweils mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die VorausZ zu entrichten sind (§ 30 Nr. 2). Beginnt die KStPflicht im Laufe eines Quartals, entsteht der Anspruch im Zeitpunkt der Begr. der StPflicht (s. § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Bei einer Anpassung der KStVorausZ ist auch der SolZ entsprechend anzupassen, da die KSt Grundlagenbescheid für den SolZ ist (s. Anm. 20 aE).

**Säumniszuschläge:** Bei einer verspäteten Zahlung des SolZ werden Säumniszuschläge verwirkt, da der SolZ als Ergänzungsabgabe eine Steuer iSd. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG iVm. § 3 Abs. 1, § 240 Abs. 1 Satz 1 AO ist (*Gersch in Klein*, 15. Aufl. 2020, § 3 AO Rz. 21).

Für den derzeit nicht praktischen Fall, dass der SolZ nach § 51a Abs. 4 Satz 2 EStG nicht festgesetzt wurde (s. Anm. 21 am Anfang), würden bei einer verspäteten Zahlung ebenfalls Säumniszuschläge verwirkt werden, denn die Regelung des § 240 Abs. 1 Satz 3 AO, die eine Säumnis ausschließt, bevor die Steuer festgesetzt worden ist, wird durch § 51a Abs. 4 Satz 1 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1 ausgeschlossen (s. auch § 51a EStG Anm. 48).

**Vollstreckung:** Ein Leistungsgebot ist vor Beginn der Vollstreckung des SolZ nicht erforderlich (Abs. 1 Satz 1 iVm. § 51a Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2 EStG iVm. § 254 Abs. 2 AO).

## 22 3. Zuschlagsteuer auf Steuerabzugsbeträge

**Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer:** Nach § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG ist der SolZ auch auf die KapErtrSt zu erheben. Durch den Verweis in Abs. 1 auf die estl. Vorschriften sind §§ 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. 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 bei beschränkt stpfl. Körperschaften auch auf StAbzugsbeträge nach § 50a EStG zu erheben.

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

Auf die pauschale Steuer nach § 37b EStG (30 %, s. dazu Anm. 28, § 37b EStG Anm. 17 und 36) ist ebenfalls der SolZ zu erheben, wenn der Antrag auf Pauschalversteuerung nach § 37b EStG gestellt wird (s. § 37b EStG Anm. 9).

## 24 5. Zuschlagsteuer auf die veranlagte Körperschaftsteuer

Die Zuschlagsteuer (SolZ) 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, sodass der Bescheid zwei – gesondert anfechtbare – Festsetzungen enthält, nämlich die KSt und den SolZ.

**Anrechnung auf die festgesetzte Zuschlagsteuer:** Auf die festgesetzte Zuschlagsteuer (SolZ) sind anzurechnen:

- Vorauszahlungen (§ 51a Abs. 1, 4 EStG iVm. § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1),
- auf StAbzugsbeträge wie die KapErtrSt entfallende Zuschlagsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1; s. auch Anm. 22), 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).

Die im Auszahlungszeitraum 2008 bis 2017 mögliche Festsetzung des KSt Guthabens nach § 37 Abs. 5 erfolgte nicht im Rahmen der KStFestsetzung, sondern in einem gesonderten Verfahren; das KSt Guthaben führte daher nicht zur Minderung des SolZ. Der BFH hält § 3 SolZG insoweit für verfassungswidrig (s. Vorlagebeschluss v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603, Az. BVerfG 2 BvL 12/11; zu Einzelheiten s. § 37 Anm. 5).

**Abgeltungswirkung des Steuerabzugs:** Ist die KSt durch den StAbzug abgegolten, gilt dies auch für die Zuschlagsteuer (s. § 51a Abs. 3 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1).

## 6. Verfahrensfragen

25

**Rechtsbehelfsverfahren:** Die KStFestsetzung ist Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO für die Festsetzung der Zuschlagsteuer (SolZ), s. Anm. 20 aE. Dies ergibt sich aus § 51a Abs. 5 EStG und § 1 Abs. 5 SolZG, nach dem mit einem Rechtsbehelf gegen die Zuschlagsteuer weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zVE angegriffen werden kann. Wird die Bemessungsgrundlage im KStBescheid geändert, schreibt § 1 Abs. 5 Satz 2 SolZG die Änderung der Zuschlagsteuer vor.

Zulässig ist dagegen ein Einspruch, mit dem geltend gemacht wird, dass eine Zuschlagsteuer überhaupt nicht festzusetzen oder verfassungswidrig, zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht zu erheben oder der Höhe nach nicht zutr. sei.

Einstweilen frei.

26

## VII. Rundung (Abs. 1 Satz 2)

27

Nach Abs. 1 Satz 2 sind die festzusetzenden KStBeträge aus Vereinfachungsgründen zugunsten des Stpfl. auf- oder abzurunden. Die Regelung betrifft also nur die Festsetzung, nicht aber das Anrechnungsverfahren; hier gilt § 36 Abs. 3 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1, wonach die anzurechnenden StBeträge iSd. § 36 Abs. 2 EStG auf volle Euro aufzurunden sind.

**Hintergrund der Regelung:** Der durch das StÄndG 2003 rückwirkend ab dem VZ 2002 eingeführte Abs. 1 Satz 2 steht im Zusammenhang mit der Aufhebung der allgemeinen Abrundungsregelung in § 8 Kleinbetragsverordnung (KBV) ab VZ 2002. Aufgrund dieser Aufhebung waren in den einzelnen Steuergesetzen Rundungsregeln einzuführen (s. BTDrucks. 15/1562, 42).

**Durchführung der Rundung:** 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 Rundung erfolgt immer zugunsten des Stpfl.: Daher sind StBeträge abzurunden, hingegen StMinderungen aufzurunden.

**Zu rundende Beträge:** Die zu rundenden KStBeträge sind die KSt iHv. 15 % gem. § 23 Abs. 1, die Erhöhungs- und Minderungsbeträge sowie Guthaben nach § 37 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1, Abs. 5, § 38 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 5. Außerdem kommt eine Rundung bei der Sondersteuer von 50 % bei Verwendung von Mitteln für politische Parteien gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 in Betracht (*Hendricks in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 31 Rz. 31).

## 28 VIII. Entsprechende Anwendung des § 37b EStG (Abs. 1 Satz 3)

Satz 3 erklärt die Regelung über die Pauschalsteuer nach § 37b EStG für entsprechend anwendbar. Die Regelung ist deklaratorischer Natur (s. Anm. 3) und gilt ab VZ 2007 (s. Anm. 2).

Durch die entsprechende Anwendbarkeit des § 37b EStG wird sichergestellt, dass die Möglichkeit zur Pauschalbesteuerung auch dann besteht, wenn entweder der Empfänger einer Zuwendung iSd. § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG bzw. eines Geschenks iSd. § 37b Abs. 1 Nr. 2 EStG eine Körperschaft ist (BTDrucks. 16/2712, 71) oder wenn der Leistende der in § 37b Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG genannten Zuwendungen bzw. Geschenke eine Körperschaft ist.

Zu Einzelheiten s. § 37b EStG Anm. 9ff.; BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 - b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, geändert durch BMF v. 28.6.2018 – IV C 6 - S 2297 - b/14/10001, 2018/0500573, BStBl. I 2018, 814.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind von der Pauschalierung nach § 37b EStG ausgenommen, da es sich nicht um betrieblich veranlasste Zuwendungen handelt (BFH v. 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490, Rz. 19; BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 - b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 9).

Entscheidet sich der Unternehmer, der die Zuwendungen bzw. Geschenke leistet, für die Pauschalierungsmöglichkeit, muss er die Pauschalsteuer als LSt anmelden (§ 37b Abs. 4 Satz 1 EStG). Der Charakter als LSt gilt sowohl in dem Fall, dass der leistende Unternehmer eine Körperschaft ist, als auch in dem Fall, dass Empfänger der Zuwendungen bzw. Geschenke eine Körperschaft ist.

29 Einstweilen frei.

## C. Erläuterungen zu Abs. 1a: Elektronische Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 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 die KStErklärung sowie 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. Die Vorschrift gilt seit VZ 2011 (s. Anm. 2). Die Übermittlung der StErklärungen an die FinVerw. hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu erfolgen. Die auf diese Weise übermittelte StErklärung ist gem. § 150 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 87a Abs. 1 Satz 1 AO ein elektronisches Dokument, das nach § 87a Abs. 3 AO entweder mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen ist (§ 87a Abs. 3 Satz 2 AO) oder mit ELSTER (§ 87a Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 AO) oder – wenig praxisrelevant – mit DE-Mail übermittelt werden kann (§ 87a Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 AO).

Der StErklärung beizufügen sind nach § 60 Abs. 1 Satz 1 EStDV iVm. § 150 Abs. 4 AO die Bilanz (HBil. mit Überleitungsrechnung oder Einheitsbilanz oder StBil., vgl. BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18, BStBl. II 2020, 779, Rz. 25; BFH v. 15.6.2016 – I R 69/15, BStBl. II 2017, 75, Rz. 22) und im Fall der Betriebseröffnung auch die Eröffnungsbilanz, außerdem die GuV (§ 60 Abs. 1 Satz 2 EStDV iVm. § 150 Abs. 4

AO), Anhang, Lagebericht sowie vollständiger Prüfungsbericht (§ 60 Abs. 3 EStDV iVm. § 150 Abs. 4 AO). Auch diese Unterlagen sind elektronisch zu übermitteln (§ 5b EStG; zu Einzelheiten s. § 5b EStG Anm. 21 ff.).

Die Übermittlung einer Einnahmenüberschussrechnung iSd. § 4 Abs. 3 EStG (iVm. § 60 Abs. 4 EStDV und § 150 Abs. 4 AO) kommt nur bei Körperschaften in Betracht, die nicht buchführungspflichtig sind (s. § 4 EStG Anm. 512). Nicht buchführungspflichtig sind etwa Vereine und Stiftungen, soweit sie keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten (*Rätke in Klein*, 15. Aufl. 2020, § 140 AO Rz. 5).

**Abgabe der Steuererklärung in Papierform:** Eine Abgabe der StErklärung in Papierform ist nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1a Satz 2 oder des § 150 Abs. 8 AO zulässig (s. Anm. 31). Anderenfalls ist eine in Papierform abgegebene StErklärung unwirksam (*Seer in Tipke/Kruse*, § 150 AO Rz. 3 [Stand 4/2017]). Für die in Papierform abgegebene StErklärung gilt also das Gleiche wie für eine nicht unterschriebene StErklärung, die zulässigerweise in Papierform abgegeben werden darf. Die Abgabe der KStErklärung in Papierform unter Verstoß gegen Abs. 1a löst daher nicht den Beginn der Festsetzungsfrist gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO am Ende des Jahres der Abgabe der KStErklärung aus; ungeachtet dessen ist ein anschließend ergangener StBescheid, der auf der in Papierform abgegebenen KStErklärung beruht, aber wirksam (*Rätke in Klein*, 15. Aufl. 2020, § 150 AO Rz. 45 und 46). Zur Schätzung nach Abgabe einer unzulässigerweise in Papierform abgegebenen KStErklärung s. Anm. 31 aE.

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

31

Auf Antrag des Stpfl. können die StErklärungen nach Abs. 1a Satz 2 Halbs. 1 auch in Papierform abgegeben werden, wenn die Abgabe in elektronischer Form eine unbillige Härte für den Stpfl. darstellt. Die Regelung entspricht § 25 Abs. 4 Satz 2 EStG im Bereich der Est (s. § 25 Anm. 70).

**Begriff der Unbilligkeit:** Der Begriff der Unbilligkeit lässt sich – ebenso wie bei § 25 Abs. 4 Satz 2 EStG und § 5b Abs. 2 EStG – vorrangig aus § 150 Abs. 8 AO ableiten (s. § 5b EStG Anm. 34). Die Unbilligkeit ist daher insbes. zu bejahen, wenn die Pflicht zur elektronischen Übermittlung entweder wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist:

- ▶ **Wirtschaftliche Unzumutbarkeit** ist gem. § 150 Abs. 8 Satz 2 Var. 1 AO zu bejahen, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/17, BB 2020, 2645, Rz. 16; BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/19, DStR 2020, 2541, Rz. 14). Dies hängt von dem Verhältnis der Kosten für die Einrichtung und Aufrechterhaltung des Internetanschlusses zur Höhe des Einkommens iSd. § 8 Abs. 1 ab. Eine feste Einkommensgrenze, ab der der Aufwand für den Internetanschluss wirtschaftlich unzumutbar ist, gibt es nicht; allerdings orientiert sich der BFH am Begriff des Kleinstbetriebs und bejaht daher eine wirtschaftliche Unzumutbarkeit bei Einkünften iHv. 14 534 € (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/19, DStR 2020, 2541, Rz. 16).
- ▶ **Persönliche Unzumutbarkeit** liegt nach § 150 Abs. 8 Satz 2 Var. 2 AO vor, wenn der Stpfl. nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeit der Datenfernübertragung zu

nutzen. Dies wird bei einer durch einen Geschäftsführer vertretenen GmbH nur ausnahmsweise zu bejahen sein, weil die entsprechende Befähigung eines Geschäftsführers unterstellt werden kann (*Rätke* in *Klein*, 15. Aufl. 2020, § 150 AO Rz. 97; *Oellerich* in *Blümich*, § 31 Rz. 11b [7/2019]). Anders kann dies aber bei einem Verein sein, der durch stl. nicht erfahrene Vorstandsmitglieder vertreten wird.

- ▶ *Sonstige Unbilligkeitsgründe* sind ebenfalls denkbar, da Abs. 1a vom Wortlaut her nicht auf die wirtschaftliche oder persönliche Unzumutbarkeit beschränkt ist (BFH v. 15.5.2018 – VII R 14/17, BFH/NV 2018, 1137, Rz. 25, zu § 25 Abs. 4 EStG). Allerdings haben sich hierzu noch keine Beispiele aus der Rspr. herausgebildet, weil die meisten Unbilligkeitsgründe unter die wirtschaftliche oder persönliche Unzumutbarkeit subsumiert werden können. Eine sonstige Unbilligkeit liegt jedenfalls nicht vor, wenn die Körperschaft Sicherheitsbedenken bei einer elektronischen Übermittlung hat, zB Sorge vor einem Hacker-Angriff oder vor einem Virus (s. BFH v. 15.5.2018 – VII R 14/17, BFH/NV 2018, 1137, Rz. 22; BFH v. 14.3.2012 – XI R 33/09, BStBl. II 2012, 477).

Wirtschaftliche oder persönliche Unzumutbarkeit ist in jedem Fall zu verneinen, wenn die Körperschaft stl. vertreten wird (s. § 25 EStG Anm. 70).

**Entscheidung über den Antrag:** Für die Befreiung von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung ist nach Abs. 1a Satz 2 Halbs. 1 ein Antrag erforderlich. Die Entsch. über diesen Antrag ist eine Ermessensentscheidung (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/19, DStR 2020, 2541, Rz. 11; BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/17, BB 2020, 2645, Rz. 13, jeweils zur gleichlautenden Regelung in § 25 Abs. 4 Satz 2 EStG); sie ist daher nach § 102 FGO nur auf Ermessensüberschreitung und Ermessensfehlergebrauch hin gerichtlich überprüfbar.

Hingegen hat die Körperschaft nach § 150 Abs. 8 AO einen Anspruch auf Befreiung, wenn die Pflicht zur elektronischen Übermittlung wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Daher ist eine Befreiung nach § 150 Abs. 8 AO vorrangig zu prüfen. Nur wenn das Vorliegen einer wirtschaftlichen oder persönlichen Unzumutbarkeit iSv. § 150 Abs. 8 AO zu verneinen, ist eine ermessensfehlerfreie Entsch. über den Befreiungsantrag nach Abs. 1a Satz 2 zu prüfen und ermessensfehlerfrei zu treffen (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/17, BB 2020, 2645, Rz. 14; BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/19, DStR 2020, 2541, Rz. 12, jeweils zur gleichlautenden Regelung des § 25 Abs. 4 Satz 2 EStG).

**Rechtsfolgen:** Gewährt das FA eine Befreiung von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung, so gilt diese Befreiung nur für den jeweiligen VZ, nicht aber für die Folgejahre (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/17, BB 2020, 2645, Rz. 20 f., zu § 150 Abs. 8 AO). Für das Folgejahr müsste also ein neuer Antrag gestellt und mit Unbilligkeit begründet werden.

Lehnt die FinBeh. den Antrag nach Abs. 1a Satz 2 ab, muss die Körperschaft die StErklärung elektronisch übermitteln. Kommt sie dem nicht nach, kann das FA die elektronische StErklärungsabgabe mit Zwangsmitteln nach §§ 328 ff. AO durchsetzen und die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO schätzen (s. Anm. 8 „Folgen der Verletzung der Erklärungspflicht“). Gibt die Körperschaft hingegen trotz der Ablehnung ihres Befreiungsantrags ihre StErklärung in Papierform ab, ist diese unwirksam, sodass das FA Zwangsmittel festsetzen und die Besteuerungsgrundlagen schätzen darf; bei der Schätzung wird das FA allerdings die Angaben in der in Papierform abgegebenen StErklärung berücksichtigen müssen, sofern

keine berechtigten Zweifel an deren Richtigkeit bestehen (s. auch Anm. 30 „Abgabe der Steuererklärung in Papierform“).

Einstweilen frei.

32–34

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

35

Für die Entrichtung von KStVorausZ gilt die Vorschrift des § 37 Abs. 1 EStG über Abs. 1 Satz 1 grds. entsprechend (s. Anm. 18). Nach der für Körperschaften mit abw. Wj. nach § 7 Abs. 4 Satz 2 (s. dazu auch R 7.3 KStH 2015) geltenden Sonderregelung des Abs. 2 sind jedoch KStVorausZ – im Unterschied zu EStVorausZ – bereits während desjenigen Wj. zu entrichten, das in dem VZ endet, für den die VorausZ zu leisten sind. Dadurch wird § 7 Abs. 4 Satz 2 ergänzt und § 37 Abs. 1 EStG eingeschränkt, um eine Verschiebung der Steuerzahlungen zu vermeiden. Im Erg. sind KStVorausZ also bereits im ersten der beiden Kj. zu entrichten, über die sich das abw. Wj. erstreckt. Diese VorausZ werden dann im zweiten der beiden Kj. angerechnet, dh. auf die KSt desjenigen VZ, in dem das abw. Wj. endet und der Gewinn zu versteuern ist (s. BFH v. 13.11.1990 – VII R 27/90, BFH/NV 1991, 775). Der Stpfl. kann durch eine abw. Tilgungsbestimmung hiervon nicht abweichen (s. BFH v. 13.11.1990 – VII R 27/90, BFH/NV 1991, 775).

### Beispiel 1:

Die A-GmbH hat ein abw. Wj. vom 1.7.01 bis zum 30.6.02. Der Gewinn dieses Wj. wird nach § 7 Abs. 4 Satz 2 im Jahr 02 versteuert. Nach Abs. 2 können nun bereits zum 10.9.01 und 10.12.01 KStVorausZ festgesetzt werden, die dann im VZ 02 auf die KSt 02 angerechnet werden. Ohne die Regelung des Abs. 2 wären nach § 37 Abs. 1 EStG iVm. Abs. 1 Satz 1 KStVorausZ für den VZ 02 erst zum 10.3.02 und 10.6.02 festzusetzen, sodass es zu einer sog. Steuerpause im 2. Halbjahr 01 käme.

Abs. 2 bestimmt abw. von § 37 Abs. 1 EStG nur den Zeitraum, in dem die VorausZ zu entrichten sind. Hinsichtlich der Fälligkeitstermine bleibt es bei der Anwendung des § 37 Abs. 1 EStG und damit bei den Fälligkeitsterminen zum 10. März, 10. Juni etc. (s. Anm. 18).

Die Regelung in Abs. 2 kann dazu führen, dass in Fällen, in denen das abw. Wj. auf das Kj. umgestellt wird, zwischen null und acht VorausZ anzurechnen sind.

### Beispiel 2:

Die A-GmbH stellt ihr abw. Wj. vom 1. Juli bis 30. Juni im Jahr 02 auf ein reguläres Wj. um, sodass vom 1.7.02 bis 31.12.02 ein Rumpf-Wj. entsteht. Im VZ 02 muss die A-GmbH sowohl den Gewinn des abw. Wj. vom 1.7.01 bis 30.6.02 als auch den Gewinn des Rumpf-Wj. vom 1.7.02 bis 31.12.02 versteuern. Auf die sich danach ergebende KSt 02 werden die im Zeitraum vom 1.7.01 bis 31.12.02 geleisteten sechs KStVorausZ (10.9.01, 10.12.01, 10.3.02, 10.6.02, 10.9.02 und 10.12.02) angerechnet. Würde das abw. Wj. vor dem 10.3.02 enden, würden sogar acht KStVorausZ angerechnet (zu weiteren Beispielen s. *Nitzschke in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 31 Rz. 30; *Krämer in DPM*, § 31 Rz. 56 [6/2017], Beispiel 3; *Kroschel in Bott/Walter*, § 31 Rz. 58 [7/2013]; *Kögel in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 31 Rz. 53). Entsprechendes gilt nach § 51a Abs. 4 iVm. Abs. 1 Satz 1 auch für Zuschlagsteuern.

Wird hingegen von einem regulären Wj. auf ein abw. Wj. umgestellt und dabei ein Rumpf-Wj. gebildet, kann dies dazu führen, dass weniger als vier VorausZ auf die KSt, die für das Rumpf-Wj. entsteht, angerechnet werden.

**Beispiel 3:**

Die A-GmbH will ab dem 1.4.02 auf ein abw. Wj. bis zum 31.3.03 umstellen. Zu diesem Zweck begründet sie vom 1.1.02 bis zum 31.3.02 ein Rumpf-Wj. Der Gewinn des Rumpf-Wj. (1.1.02 bis 31.3.02) wird im VZ 02 versteuert; auf die sich hiernach ergebende KSt wird nur die zum 10.3.02 geleistete VorausZ angerechnet. Der Gewinn des abw. Wj. vom 1.4.02 bis 31.3.03 wird im VZ 03 versteuert; hierauf werden die zum 10.6.02, 10.9.02, 10.12.02 und 10.3.03 geleisteten KStVorausZ angerechnet (zu weiteren Beispielen s. *Nitzschke in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 31 Rz. 30; dazu näher *Krämer in DPM*, § 31 Rz. 56 [6/2017], Beispiel 4; *Kroschel in Bott/Walter*, § 31 Rz. 61 [7/2013]).