

§ 7

Grundlagen der Besteuerung

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169)

- (1) Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen.
- (2) Zu versteuerndes Einkommen ist das Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25.
- (3) ¹Die Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer. ²Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. ³Besteht die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahrs, so tritt an die Stelle des Kalenderjahrs der Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht.
- (4) ¹Bei Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen, ist der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen. ²Weicht bei diesen Steuerpflichtigen das Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen, vom Kalenderjahr ab, so gilt der Gewinn aus Gewerbebetrieb als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. ³Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum ist steuerlich nur wirksam, wenn sie im Einvernehmen mit dem Finanzamt vorgenommen wird.

Autor: Dipl.-Finw. Markus **Suchanek**, Steuerberater, Warth & Klein Grant Thornton AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 7 .	1	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
II. Rechtsentwicklung des § 7	2	1. Verhältnis zu handels- und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften	6
III. Bedeutung und Unionsrechtskonformität des § 7		2. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften	7
1. Bedeutung	3	3. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften . . .	8
2. Unionsrechtskonformität . . .	4	4. Verhältnis zu gewerbesteuerlichen Vorschriften	9
IV. Geltungsbereich des § 7 . .	5		

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Bemessungsgrundlage der Körperschaft- steuer	10
---	----

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Zu versteuerndes Einkommen	15
---	----

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Bemessungs-/Einkünfteermittlungszeitraum	
---	--

Anm.

Anm.

I. Bemessungszeitraum: Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer (Abs. 3 Satz 1)	20
II. Ermittlung der Besteue- rungsgrundlagen für ein Kalenderjahr (Abs. 3 Satz 2)	21

III. Abgekürzter Einkünfte- ermittlungszeitraum (Abs. 3 Satz 3)	
1. Sachliche Voraussetzung: Nichtbestehen der unbeschränkten oder beschränkten Körperschaftsteuerpflicht während eines ganzen Kalen- derjahres	22
2. Rechtsfolge: Zeitraum der je- weiligen Steuerpflicht tritt an die Stelle des Kalenderjahres .	23

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr/ Besonderer Einkünfteermittlungszeitraum	
---	--

Anm.

Anm.

I. Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr (Abs. 4 Satz 1)	
1. Tatbestandsmerkmale	
a) Verpflichtung zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des HGB	
aa) Geltungsbereich	25
bb) Exkurs: Ausländische Unternehmen mit inlän- discher Zweigniederlas- sung	26
b) Buchführungspflicht nach anderen Vorschrif- ten als dem HGB	27
c) Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßig Abschlüs- se machen	28
2. Rechtsfolgen	29

3. Sonderfall 1: Entsprechen- de Anwendung der Grund- sätze zum Wirtschaftsjahr durch Verwaltungsanwei- sung	30
4. Sonderfall 2: Wirtschafts- jahr bei Land- und Forst- wirtschaft	31
II. Gewinnzurechnung bei abweichendem Wirtschafts- jahr (Abs. 4 Satz 2)	
1. Geltungsbereich	35
2. Zeitliche Bezugsfiktion als Rechtsfolge	36
III. Umstellung auf abweichen- des Wirtschaftsjahr (Abs. 4 Satz 3)	
1. Tatbestandsmerkmale	
a) „Umstellung“	40

	Anm.		Anm.
b) Umstellung auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum	41	2. Rechtsfolgen a) Positive Erklärung des Einvernehmens 46 b) Versagung des Einvernehmens 47 3. Exkurs: Besonderheiten der Umstellung des Wirtschaftsjahres bei Organshaft a) Umstellung des Wirtschaftsjahres in Akquisitionsfällen 48 b) Begründung und Beendigung von Organschaften durch Umwandlung 49	
c) Umstellung im Einvernehmen mit dem Finanzamt			
aa) Bedeutung des Einvernehmens	42		
bb) Zweck des Einvernehmenserfordernisses	43		
cc) Einvernehmenserklärung oder -versagung als Ermessensentscheidung	44		
dd) Verfahren	45		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7
I. Grundinformation zu § 7

1

Gesetzessystematisch gehört § 7 zum Ersten Kapitel des Zweiten Teils des KStG. Er hat seinen gesetzgeberischen Ursprung im KStG 1920 (s. Anm. 2) und regelt in vier Absätzen die allgemeinen sachlichen und zeitlichen Grundlagen der Besteuerung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Durch § 7 wird konkret mit seinen Abs. 1 (s. Anm. 10) und 2 (s. Anm. 15) die Bemessungsgrundlage der KSt. definiert, die den Maßstab der Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt. In Abs. 3 (s. Anm. 20 ff.) und 4 (s. Anm. 25 ff.) werden in Folge des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung die zeitlichen Vorgaben der Steuerbemessung und der Ermittlung der Bemessungsgrundlage geregelt. Für die nach dem HGB buchführungspflichtigen Stpfl. stellt Abs. 4 dabei eine Bezugnahme zwischen dem handelsrechtl. Abschlussstichtag und dem stl. Gewinn-/Einkünfteermittlungszeitraum her, um die Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gem. § 5 Abs. 1 EStG zu gewährleisten.

II. Rechtsentwicklung des § 7

2

Die Grundkonzeption der kstl. Einkommensermittlungsvorschriften hat sich trotz verschiedener Änderungen im System der KSt. im Laufe der Jahrzehnte nicht strukturell verändert. Die im Zeitablauf eingetretenen Änderungen sind lediglich punktueller Natur und auf systemimmanente Notwendigkeiten bzw. fiskalische Motivation zurückzuführen.

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. I 1920, 393): § 7 hat seinen gesetzgeberischen Ursprung in §§ 20, 22 und 23 KStG 1920. § 20 KStG 1920 normierte, dass den Maßstab der Besteuerung das Einkommen des Wj. (Geschäftsjahres) bildet, das der Stpfl. angenommen hat, in Ermangelung eines solchen das Kj., wobei die Reihenfolge der Geschäftsjahre nicht unterbrochen werden durfte. Die Vorschrift ging hierbei davon aus, dass die meisten in Betracht kommenden Stpfl.

ein Wirtschafts-, Rechnungs- oder Geschäftsjahr hatten, nach dem sie, zumeist aufgrund kaufmännischer oder sonstiger Buchführung, die Ergebnisse ihrer Betriebe und ihre sonstigen Vermögenserträge und Einkünfte feststellten. Dieses gewählte Wj. und das in ihm festgestellte Einkommen sollte die Grundlage der Veranlagung bilden (vgl. Begr. zum KStG 1920, Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 341 Nr. 1976, 29). Das vom Stpfl. gewählte Geschäftsjahr konnte kürzer oder länger als zwölf Monate sein (§ 22 KStG 1920). Es bestand allerdings gem. § 23 KStG 1920 die Möglichkeit, die Ergebnisse der ersten zwölf Monate nach Beginn der StPfl. oder nach Ablauf des letzten Wj. der Besteuerung zugrunde zu legen.

KStG 1922 v. 8.4.1922 (RGBl. I 1922, 351): Durch das KStG 1922 wurde keine inhaltliche Veränderung vorgenommen. Die §§ 20, 22 und 23 KStG 1920 wurden lediglich redaktionell umgestellt (§§ 17, 19 und 20 KStG 1922).

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Mit § 12 Abs. 1 KStG 1925 wurde in Anlehnung an das EStG der Begriff des „Steuerabschnitts“ eingeführt. Dieser bestimmte sich bei Stpfl., die Handelsbücher nach den Vorschriften des HGB zu führen verpflichtet waren oder, ohne dazu verpflichtet zu sein, Handelsbücher nach dem HGB tatsächlich führten, nach dem Wj., für das sie jährliche Abschlüsse machten. Bei Stpfl., die Einkünfte aus LuF bezogen, war Steuerabschnitt das Wj. vom 1. Juli bis 30. Juni. Bei allen anderen Stpfl. bestimmte sich der Steuerabschnitt nach dem Kj. Gleichzeitig ordnete § 12 Abs. 2 KStG 1925 an, dass das Wj. für das Gesamteinkommen des Stpfl. einheitlich sein und dessen Einkünfte in einheitlicher Rechnung zusammenfassen musste. Es konnte ferner in Ausnahmefällen – wie bereits in den Gesetzesfassungen der Jahre 1920 und 1922 – kürzer oder länger als zwölf Monate sein. Das FA hatte aber im Fall des mehr als zwölf Monate umfassenden Wj. die Möglichkeit, ohne Rücksicht auf den Abschluss des Wj. einen Zeitraum von zwölf Monaten als Steuerabschnitt zu bestimmen (§ 12 Abs. 4 KStG 1925).

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): Der Begriff des „Steuerabschnitts“ wurde wegen der vielfach schwierigen Einkommensermittlung wieder aufgegeben (vgl. Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 35, auf die die Begr. zum KStG 1934, RStBl. 1935, 81 [85] verwies). Die Gewinnermittlung nach einem vom Kj. abweichenden Wj. war nur noch für Stpfl. vorgesehen, die nach handelsrechtl. Vorschriften verpflichtet waren, Bücher zu führen und solche auch tatsächlich führten. Der Gewinn galt gem. § 5 Abs. 2 KStG 1934 sodann als in dem Kj. bezogen, in dem das Wj. endete. Wer entgegen der Verpflichtung keine ordnungsgemäßen Bücher oder diese nur freiwillig führte, musste den im Kj. erzielten – ggf. geschätzten – Gewinn der Besteuerung unterwerfen. Von diesem Grundsatz wurden im Verwaltungswege Ausnahmen für Betriebe, Stiftungen, Verbände und Vereine, die durch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft verwaltet wurden, sowie technische Überwachungsvereine gemacht, denen gestattet wurde, ihre Gewinne nach dem vom Kj. abweichenden Wj. zu ermitteln, wenn sie nach anderen als den Vorschriften des HGB verpflichtet waren, Abschlüsse zu einem anderen Stichtag als dem 31. Dezember zu erstellen. Land- und forstwirtschaftliche Gewinne wurden wie gewerbliche Gewinne behandelt, wenn die entsprechenden Stpfl. Bücher führten. Im Übrigen blieb es beim Wj. vom 1. Juli bis 30. Juni (§ 6 KStG 1934, § 2 Abs. 5 Nr. 1 EStG 1934, RGBl. I 1934, 1005). Darüber hinaus war ein Wj. von mehr als zwölf Monaten nicht mehr zulässig. Ein Wj. von weniger als zwölf Monaten war nur in Ausnahmefällen (zB Betriebseröffnung oder Betriebsaufgabe) zulässig.

Zweites Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern v. 20.4.1949 (WiGBl. 1949, 69): In § 3 des betreffenden Gesetzes wurde geregelt, dass bei nach handelsrechtl. Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichteten Stpfl. der Gewinn aus Wj., die vom Kj. abweichen, nach dem zeitlichen Anteil auf den VZ vom 21.6.1948 bis 31.12.1948 und auf das Kj. 1949 aufzuteilen war, wenn das vom Kj. abweichende Wj. vor dem 31.12.1948 begonnen hatte und im Kj. 1949 endete.

Gesetz zur Durchführung der Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer-Veranlagungen für die Veranlagungszeiträume vom 21.6.1948 bis 31.12.1948 (II. Halbjahr 1948) und das Kj. 1949 v. 23.3.1950 (BGBl. 1950, 48): § 16 ordnete in den Fällen des § 5 Abs. 2 KStG 1934 an, dass der Gewinn aus Wj., die vom Kj. abweichen, nach dem zeitlichen Anteil auf das Kj. 1949 und auf das Kj. 1950 aufzuteilen war, wenn das vom Kj. abweichende Wj. vor dem 31.12.1949 begonnen hat und im Jahr 1950 endete.

Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 29.4.1950 (BGBl. 1950, 95): § 5 Abs. 2 ordnete im Anschluss an die beiden vorherigen Gesetze weiterhin eine Trennung zwischen Gewinn- und Einkommensermittlung an. Erstere erfolgte bei Stpfl., die nach dem HGB verpflichtet waren, Bücher zu führen und diese auch tatsächlich ordnungsgemäß führten, wie zuvor auch nach dem Wj. Bei diesen Stpfl., deren Wj. vom Kj. abwich, hatte aber für Zwecke der Einkommensermittlung eine nach Umsatzanteilen zu bemessende zeitliche Zuordnung auf das jeweilige Kj. zu erfolgen. Für buchführungspflichtige Land- und Forstwirte erfolgte eine zeitanteilige Gewinnaufteilung.

Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) sowie **KStG 1955 v. 21.12.1954** (BGBl. I 1954, 467; BStBl. I 1954, 703): § 5 Abs. 2 setzte für Zwecke der Gewinnermittlung nicht mehr voraus, dass eine tatsächliche und auch ordnungsgemäße Buchführung erfolgte. Für die vom Kj. abweichende Gewinnermittlung in den Fällen der Buchführungspflicht nach HGB war somit nur noch entscheidend, dass der Stpfl. regelmäßige Abschlüsse zu einem anderen Stichtag als dem 31. Dezember machte.

Gesetz zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Die nach Umsätzen zu erfolgende zeitanteilige Zuordnung des gewerblichen Gewinns wurde aus Praktikabilitäts Erwägungen (vgl. BTDrucks. II/3510) aufgegeben. Der Gewinn galt nunmehr gem. § 5 Abs. 2 Satz 2 wieder als in dem Kj. bezogen, in dem das Wj. endete. Eine eigenständige Regelung zu den Einkünften aus LuF war im KStG nicht mehr enthalten. Durch die Verweisung in § 15 Nr. 1 KStDV idF v. 10.12.1953 (BGBl. I 1953, 1553; BStBl. I 1953, 630) ergab sich aus § 2 Abs. 6 Nr. 1 EStG, dass der land- und forstwirtschaftliche Gewinn auf die beiden betroffenen Kj. zeitanteilig aufzuteilen war. Einer Regelung im KStG bedurfte es daher nicht mehr. Darüber hinaus wurde in § 5 Abs. 2 Satz 3 aufgenommen, dass die Umstellung des Wj. auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum stl. nur noch dann wirksam war, wenn sie im Einvernehmen mit dem FA vorgenommen wurde.

► § 16a KStDV 1958 (eingefügt durch VO v. 5.8.1959, BGBl. I 1959, 622; BStBl. I 1959, 809): In Abweichung von der gesetzlichen Regelung wurde angeordnet, dass Spenden und Ausgaben nach § 211 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Lastenausgleichsgesetzes (LAG) auch bei vom Kj. abweichenden Wj. in dem Kj. ihrer Verausgabung zu berücksichtigen waren.

KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Der bisherige § 5 Abs. 1 wurde in § 7 Abs. 1–3 fortgeführt. Abgesehen von redaktionellen Än-

derungen wurde als Bemessungsgrundlage in begrifflicher Anlehnung an das EStG das „zu versteuernde Einkommen“ definiert. Ferner wurde in Abs. 1 Halbs. 2 die besondere Bemessungsgrundlage für das Zweite Deutsche Fernsehen (ZDF) geregelt. In Abs. 3 Satz 3 wurde eine ehemalige Verwaltungsregelung (Abschn. 227 EStR 1972 ff.), wonach in den Fällen der nicht ganzjährig bestehenden unbeschränkten oder beschränkten StPflcht der kürzere Zeitraum der Besteuerung zugrunde zu legen ist, normiert. Abs. 4 entsprach – abgesehen von zwei stilistischen Änderungen – dem bisherigen § 5 Abs. 2. Der neu eingefügte § 7 Abs. 5, wonach Aufwendungen gem. § 211 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 LAG auch ungeachtet eines abweichenden Wj. in dem VZ der Verausgabung zu berücksichtigen waren, entsprach inhaltlich § 16a Nr. 2 KStDV 1958–1969. Spenden wurden nunmehr durch den gleichzeitigen Wegfall von § 16a Nr. 1 KStDV 1958–1969 gem. § 9 Nr. 3 wieder wirtschaftsjahrbezogen berücksichtigt.

SubvAbG v. 26.6.1981 (BGBl. I 1981, 537; BStBl. I 1981, 523): § 7 Abs. 1 wurde dergestalt redaktionell geändert, dass auf § 23 Abs. 7 anstatt auf § 23 Abs. 9 verwiesen wurde.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): § 7 Abs. 2 definierte das zvE als Einkommen iSd. § 8 Abs. 1, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25. Aufgrund der bisherigen Fassung war in Organisationsfällen unklar, ob der Verlustabzug nach § 10d EStG erst nach den organschaftlichen Hinzurechnungen bzw. Kürzungen vorzunehmen war. Die Neufassung sollte klarstellen, dass der abzuziehende Verlust mit dem saldierten organschaftlichen Ergebnis beim OT zu verrechnen war (vgl. BTDrucks. 10/4513, 25).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1043; BStBl. I 1988, 224): Vor dem Hintergrund der ausgelaufenen Lastenausgleichsabgabe wurde Abs. 5 aufgehoben.

KStG 1991 v. 11.3.1991 (BGBl. I 1991, 638; BStBl. I 1991, Sondernr. 1, 135): § 7 Abs. 1 verwies nunmehr auf § 23 Abs. 6.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Aus redaktionellen Gründen wurde die Verweisung in § 7 Abs. 1 von „§ 23 Abs. 6“ in „§ 23 Abs. 3“ geändert.

Solidarpaktfortführungsgesetz v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3955; BStBl. I 2002, 60): Die Sonderregelung in § 7 Abs. 1 für das ZDF wurde gestrichen. Es wurde nunmehr für die inländ. öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten in § 8 Abs. 1 Satz 2 eine besondere Einkommensdefinition geschaffen, so dass seitdem für alle betroffenen Stpfl. einheitlich das zvE als Bemessungsgrundlage für die KSt. definiert ist.

III. Bedeutung und Unionsrechtskonformität des § 7

3 1. Bedeutung

Rechtliche Bedeutung: § 7 stellt in sachlicher und zeitlicher Hinsicht grundsätzliche Regelungen für die Besteuerung auf.

► *Abs. 1 und 2* definieren die Bemessungsgrundlage für die KSt. (Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips). Der Verweis auf § 8 Abs. 1 in § 7 Abs. 2 verdeutlicht jedoch, dass die wesentliche steuerlastbegründende Vorprägung auf der Ebene der Ermittlung des Einkommens stattfindet (ähnlich LAMBRECHT in

GOSCH II. § 7 Rn. 1). In der weitaus überwiegenden Zahl der praktisch vorkommenden Fälle entspricht das Einkommen dem zvE, da die Freibeträge der §§ 24 und 25 nur einem begrenzten Adressatenkreis (zu deren persönlichen Geltungsbereich s. § 24 Anm. 4 und § 25 Anm. 4) zu gewähren sind.

► *Abs. 3* legt den Steuerbemessungszeitraum fest, wobei eine Bindung an das Kj. erfolgt. Er bringt damit das Jahressteuerprinzip und den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung zum Ausdruck.

► *Abs. 4* gibt für nach dem HGB zur Führung von Büchern verpflichtete Stpfl. eine Definition des Gewinnermittlungszeitraums (Satz 1), um den Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG anwenden zu können. Ferner trifft er für Stpfl., die ihren Gewinn nach einem abweichenden Wj. ermitteln, eine zeitliche Zuordnung (Satz 2). Abschließend enthält Satz 3 durch die erforderliche Zustimmung des FA für eine Umstellung auf ein vom Kj. abweichendes Wj. eine ermessensabhängige Verfahrensvorschrift, die für die Gestaltungspraxis erhebliche Bedeutung hat.

Wirtschaftliche Bedeutung: Durch die Regelung des sachlichen und zeitlichen Umfangs der Besteuerung kommt § 7 eine hohe wirtschaftliche Bedeutung zu, da er im Zusammenwirken mit § 23 Abs. 1 maßgebend für die Höhe der den Stpfl. treffenden Steuerlast ist. Ferner ermöglicht der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung in Abs. 3 (ggf. iVm. Abs. 4) durch Einkünfteverlagerung das Nutzen von möglichen Steuersatzsenkungen. Andererseits führen unterjährige gesetzgeberische Steuerverschärfungen – vorbehaltlich der Rspr. zur unechten Rückwirkung (vgl. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl. II 2011, 86) – aber durch den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung zu einer Erhöhung der Steuerlast.

2. Unionsrechtskonformität

4

Unternehmen mit statutarischem Sitz in der EU/dem EWR unterliegen entgegen der Auffassung der FinVerw. (s. hierzu OFD Hannover v. 28.2.2007, LEXinform 5230771, Tz. 3.8.5) nicht der Buchführungspflicht nach dem HGB (s. hierzu ausführl. Anm. 26), so dass sie auch kein abweichendes Wj. nach Abs. 4 Satz 2 bilden können. Dies stellt eine unionsrechtswidrige Diskriminierung dar (im Ergebnis ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 7 Rn. 27). Im Bereich der direkten Steuern prüft der EuGH vorbehaltlich einer Rechtfertigung, ob dadurch eine Beschränkung der Grundfreiheiten vorliegt, dass der Auslandsachverhalt schlechter als der vergleichbare Inlandsachverhalt behandelt wird und somit eine Diskriminierung vorliegt (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03, HFR 2006, 409; v. 18.12.2007 – C-101/05, HFR 2008, 295). Da das EU-/EWR-Unternehmen nicht der inländ. Buchführungspflicht unterliegt und somit kein abweichendes Wj. bilden kann, wird es schlechter als der vergleichbare Inlandsachverhalt behandelt. Ein Rechtfertigungsgrund ist dabei in der Buchführungspflicht nach HGB nicht zu erblicken, da die unstreitig nach dem Mitgliedstaat der Gründung des Unternehmens bestehende Buchführungspflicht der Buchführungspflicht nach dem HGB auf europäischer Ebene vergleichbar ist. EU-/EWR-Unternehmen ist daher die Gewinnermittlung nach einem abweichenden Wj. zugänglich zu machen. Das Wj. entspricht dabei dem Geschäftsjahr, das der ausländ. Buchführung zugrunde liegt.

5

IV. Geltungsbereich des § 7

Persönlicher Geltungsbereich: § 7 ist grds. auf alle kstpl. Rechtsgebilde anwendbar. Nur der Anwendungsbereich von Abs. 4 ist begrenzt auf Stpfl., die nach dem HGB verpflichtet sind, Bücher zu führen. Von seinem persönlichen Geltungsbereich nicht erfasst sind die Körperschaften, die nicht zur KSt. zu veranlagen sind, sondern von denen gem. § 32 Abs. 1 die KSt. durch StAbzug an der Quelle mit Abgeltungswirkung erhoben wird (zB stbefreite Körperschaften mit inländ. Kapitalerträgen und beschr. stpl. öffentlich-rechtliche Körperschaften).

► *Abs. 1 bis 3* sind auf alle beschr. oder unbeschr. stpl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. §§ 1 und 2 Nr. 1 anzuwenden.

► *Abs. 4* gilt ausschließlich für die beschr. oder unbeschr. Stpfl., die nach dem HGB verpflichtet sind, Bücher zu führen (s. hierzu auch Anm. 26 ff.).

Sachlicher Geltungsbereich: § 7 unterfallen alle Lebenssachverhalte, die in die kstl. Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind und für die KSt. im Veranlagungsweg festgesetzt wird. Keine Bedeutung entfaltet er mithin für die Einnahmen/Einkünfte, für die die KSt. nach § 32 Abs. 1 durch abgeltenden StAbzug erhoben wird.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

6 1. Verhältnis zu handels- und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften

Der persönliche Geltungsbereich des Abs. 4 ist auf die für nach dem HGB buchführungspflichtigen Stpfl. begrenzt (s. hierzu Anm. 4 und 26 ff.). Die §§ 238 ff. HGB für die Buchführung und zB §§ 53, 54 GmbHG bzw. §§ 179, 181 AktG für das Geschäftsjahr/Wj. sind bindende, aber nicht hinreichende Zugangsvoraussetzung für § 7 Abs. 4 (Nds. FG v. 2.10.2008 – 6 K 485/05, DStRE 2010, 345 rkr.). Die inhaltliche Verbindung zwischen Wj. und dem grds. deckungsgleichen Geschäftsjahr wird dabei über den gem. § 8 Abs. 1 anzuwendenden Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG) hergestellt, auch wenn durch die eigenständige Ausübung von stl. Wahlrechten unabhängig von der HBil. (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG) eine fortschreitende Abkoppelung der stl. Gewinnermittlung von der handelsrechtl. Gewinnermittlung festzustellen ist. Ferner erstreckt sich die Bindungswirkung nicht auf die vorzunehmende eigenständige stl. Beurteilung. Hier sei exemplarisch nur auf eine handelsrechtl. wirksame Geschäftsjahresumstellung hingewiesen, die nicht im Einvernehmen mit dem FA vorgenommen wurde (s. hierzu BFH v. 7.2.1969 – VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337). In diesem Fall ist die HBil. nicht maßgeblich für die StBil. (BFH v. 18.5.2000 – IV R 26/99, BStBl. II 2000, 498).

7 2. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften

Verhältnis zu § 8 Abs. 1: Das Einkommen gem. § 8 Abs. 1 bildet die rechnerische Vorstufe zum „zu versteuernden Einkommen“ gem. § 7 Abs. 2. Vom Einkommen gem. § 8 Abs. 1 werden ausschließlich die Freibeträge der §§ 24 und 25 abgezogen, um das zvE zu ermitteln.

Verhältnis zu § 8 Abs. 2: Zwischen § 7 Abs. 4 und § 8 Abs. 2 idF bis einschließlich VZ 2005 bestand durch die Verweisung auf den Gewinn als Besteuerungsgrundlage ein inhaltlicher Zusammenhang, der durch die Änderung des § 8 Abs. 2 durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782, ber. BGBl. I 2007, 68; BStBl. I 2007, 4) allerdings entfallen ist (ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 7 Rn. 23).

Verhältnis zu § 11: § 11 ist im Verhältnis zu § 7 Abs. 3 und 4 *lex specialis*. Der Abwicklungszeitraum gem. § 11 verdrängt die in § 7 Abs. 3 und Abs. 4 Satz 1 vorgesehenen Regelungen über den Besteuerungs- und Ermittlungszeitraum. Ferner existieren nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 434) im Abwicklungszeitraum keine Wj. iSd. § 7 Abs. 4 (zum Streitstand s. § 11 Anm. 34). Dies gilt ebenso für den Fall, dass der Dreijahreszeitraum des § 11 Abs. 1 Satz 2 überschritten wird und die FinVerw. bei noch nicht beendeter Liquidation zur Jahresveranlagung übergeht, da insoweit lediglich Zwischenveranlagungen vorliegen, die durch die abschließende Veranlagung zum Ende des Abwicklungszeitraums ersetzt werden (ebenso FG Brandenburg v. 23.1.2002 – 2 K 2272/98 K, U, F, EFG 2002, 432, rkr., mwN; s. § 11 Anm. 37; offen gelassen in BFH v. 18.9.2007 – I R 44/06, BStBl. II 2008, 319; aA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 11 Rn. 39 f.; GRAFFE in DJPW, § 11 Rn. 19). Im Rahmen der Liquidation entsteht lediglich für die Zeit vom Ende des letzten „ordentlichen“ Wj. bis zum Beginn der Auflösung ein Rumpfwj. (BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692; v. 22.10.1998 – I R 15/98, BFH/NV 1999, 829), das seine Ursache in dem auch handelsrechtl. für diesen Zeitraum zu bildenden Rumpfgeschäftsjahr hat. Die FinVerw. räumt jedoch in R 51 Abs. 1 KStR 2004 dem Stpfl. für den Fall der unterjährigen Liquidationseröffnung ein Wahlrecht ein, das die Möglichkeit eröffnet, den Beginn des Abwicklungszeitraums auf den Beginn des Wj. zu verlegen, so dass losgelöst vom Handelsrecht ein Rumpfwj. nicht entsteht.

Verhältnis zu § 23 Abs. 1: Da sich die festzusetzende KSt. in einem Prozentsatz des zVE bemisst, besteht zwischen § 7 Abs. 1 und 2 und § 23 Abs. 1 ein systematischer Zusammenhang, durch den sich die finale Steuerlast für den Stpfl. ergibt.

Verhältnis zu § 31 Abs. 2: § 31 Abs. 2 knüpft inhaltlich an § 7 Abs. 4 Satz 2 an und bestimmt die Festsetzung von VorausZ bei einem vom Kj. abweichenden Wj.

3. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften

8

Verhältnis zu § 2 Abs. 5 EStG: § 2 Abs. 5 EStG definiert den Begriff des zVE für das EStRecht. Die Begrifflichkeit „zu versteuerndes Einkommen“ in § 7 Abs. 1 und 2 für die KSt. ist hierbei der ESt. bei Einf. des KStG 1977 entnommen worden (s. auch Anm. 2). Ferner stimmen die strukturellen Elemente dieses Begriffs (Einkünfte aus den verschiedenen Einkunftsarten, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte und Einkommen) in beiden Steuerarten überein. Unterschiede bestehen lediglich in den strukturellen Besonderheiten von ESt-Pflicht und KSt-Pflicht (zB bei der ESt. Kinderfreibetrag, bei der KSt. Freibeträge nach §§ 24 und 25).

Verhältnis zu § 2 Abs. 7 EStG: Abs. 3 stellt die kstl. Parallelvorschrift zu § 2 Abs. 7 EStG dar. Inhaltlich entspricht Abs. 3 mit einer Ausnahme § 2 Abs. 7 EStG. Die Ausnahme wird durch Abs. 3 Satz 3 gebildet. Dieser lässt im Fall der nicht während eines ganzen Kj. bestehenden beschränkten oder unbeschränkten KSt-Pflicht den kürzeren Einkünfteermittlungszeitraum an die Stelle des Kj. treten, während § 2 Abs. 7 EStG im Fall des gleichzeitigen Bestehens von be-

schränkter und unbeschränkter EStPflcht in einem Kj. eine Einbeziehung der inländ. Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten EStPflcht anordnet (zu näheren Einzelheiten s. Anm. 23).

Verhältnis zu § 4a EStG: In den Fällen einer Buchführungspflicht nach dem HGB ist Abs. 4 *lex specialis* im Verhältnis zur Regelung des Wj. in § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 2 EStG (s. auch § 4a EStG Anm. 6), wobei aber eine grundsätzliche inhaltliche Übereinstimmung gegeben ist. Die einzige Abweichung besteht darin, dass § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG eine Eintragung der Firma des Stpfl. im Handelsregister voraussetzt, wohingegen Abs. 4 nur eine nach dem HGB bestehende Buchführungspflicht fordert. Für nicht unter die Buchführungspflicht nach dem HGB fallende Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die LuF betreiben, ist § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 1 EStG über § 8 Abs. 1 anzuwenden (s. auch R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004). Daraus folgt, dass das Wj. dieser Stpfl. vom 1. Juli bis 30. Juni reicht und der in diesem Zeitraum ermittelte Gewinn aus LuF zeitanteilig auf die jeweils betroffenen Kj. aufzuteilen ist.

Verhältnis zu § 5 EStG: Über § 8 Abs. 1 finden die Regelungen über die stl. Gewinnermittlung Anwendung auf die kstl. Einkommensermittlung (vgl. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004). Dementsprechend ist das Wj. nach Abs. 4 Satz 1 maßgebend für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Verhältnis zu § 25 EStG: § 25 EStG findet im Rahmen des KStRechts Anwendung über § 31 Abs. 1. § 25 EStG legt fest, wie die über Abs. 3 als Jahressteuer definierte KSt. zu veranlagern ist. Sie stellt somit im Verhältnis zu § 7 eine Verfahrensvorschrift dar.

Verhältnis zu §§ 8b und 8c EStDV: §§ 8b und 8c EStDV werden durch § 8 Abs. 1 auch bei der KSt. berücksichtigt (R 32 Abs. 1 Nr. 2 KStR 2004). Sie stellen im Verhältnis zu § 7 ergänzende Vorschriften dar, ohne dass aber § 8b EStDV eine rechtsbegründende Wirkung zukommt (s. auch § 4a EStG Anm. 12).

9 4. Verhältnis zu gewerbesteuerlichen Vorschriften

§ 10 Abs. 2 GewStG ist die inhaltsgleiche Parallelvorschrift im GewStRecht zu Abs. 4 Satz 2. Sie stellt die inhaltliche Verbindung für die Bemessungsgrundlage her, weil bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG der für die KSt. bei der Veranlagung zugrunde zu legende Gewinn maßgebend ist (ebenso ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 10 Rn. 7; GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF VII. § 10 Rn. 3; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 GewStG Rn. 7; BRAUER/SONNENSCHNIG in DELOITTE, § 10 GewStG Rn. 13).

10

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer

Die Vorschrift regelt, dass sich die KSt. nach dem zVE bemisst. Die estl. Parallelregelung enthält § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG.

Anordnung: Abs. 1 definiert das zVE in den Fällen der unbeschränkten StPflcht gem. § 1 und der beschränkten StPflcht gem. § 2 Nr. 1 als einheitliche Bemessungsgrundlage für die KSt. Dies gilt auch, soweit lediglich eine partielle

StPflcht aufgrund der Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs besteht. Eine Definition des zVE wird in Abs. 1 nicht gegeben, sondern bleibt Abs. 2 vorbehalten, so dass sich sein eigentlicher Regelungsumfang als spärlich erweist (ebenso LAMBRECHT in GOSCH II. § 7 Rn. 16). Abs. 1 steht somit am Anfang einer Verweisungskette.

Folge: Das zVE bildet die maßgebende Bezugsgröße für die den StPfl. treffende Steuerlast, da sich die KSt. gem. § 23 Abs. 1 in einem linearen Prozentsatz des zVE bemisst. Daraus folgt, dass die Steuerbelastung mit steigendem zVE zunimmt bzw. mit sinkendem zVE abnimmt oder gar ganz entfällt, wenn vom StPfl. kein oder ein negatives zVE erwirtschaftet wird. Eine weitere Beeinflussung der Belastung mit KSt. in einem VZ kann sich nur noch durch die Auszahlung des KStGuthabens nach § 37 Abs. 5 bzw. durch Zahlung des KStErhöhungsbetrags nach § 38 Abs. 6 ergeben, wobei die entsprechenden Be- oder Entlastungen außerhalb des Veranlagungsverfahrens erfolgen.

Einstweilen frei.

11–14

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Zu versteuerndes Einkommen

15

Das zVE ist nach der in Abs. 2 gegebenen Definition die Differenz zwischen dem „Einkommen gem. § 8 Abs. 1“ und den besonderen „Freibeträgen gem. §§ 24 und 25“. Aufgrund des begrenzten Adressatenkreises der §§ 24 und 25 entspricht das Einkommen gem. § 8 Abs. 1 regelmäßig dem zVE.

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei ausschließlichen Einkünften aus Gewerbebetrieb: Das zVE bei Körperschaften, die nur gewerbliche Einkünfte haben können (§ 8 Abs. 2), ermittelt sich wie folgt:

1	Gewinn/Verlust laut StBil. bzw. nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag laut HBil. unter Berücksichtigung der besonderen Gewinnermittlung bei Handelsschiffen nach § 5a EStG (= 1. Stufe der Gewinnermittlung)
2 +	Hinzurechnungen von verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2)
3 ./.	Abzug von Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit bereits in vergangenen VZ versteuerten verdeckten Gewinnausschüttungen
4 +	Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG
5 ./.	Einlagen einschließlich fiktiver Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG)
6 +	nichtabziehbare Aufwendungen (zB § 10, § 4 Abs. 5, 4h EStG, § 160 AO)
7 +	Gesamtbetrag der Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2
8 ./.	abziehbare Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2
9 +./.	Kürzungen/Hinzurechnungen nach § 8b
10 ./.	sonstige inländ. stfreie Einnahmen (zB Investitionszulagen) unter Berücksichtigung von § 3c Abs. 1 EStG
11 +./.	Korrekturen bei Organschaft iSd. §§ 14, 17 und 18 (zB gebuchte Gewinnabführung, Verlustübernahme, Ausgleichszahlungen iSd. § 16)

12	+./.	bei Organträgern Zurechnung des Einkommens von Organgesellschaften (§§ 14, 17 und 18), Kürzungen/Hinzurechnungen nach § 8b, § 3c Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 7 UmwStG bezogen auf das dem OT zugerechnete Einkommen von Organge- sellschaften (§ 15 Nr. 2)
13	+./.	Hinzurechnungen und Kürzungen bei ausländ. Einkünften ua. Korrektur um nach DBA stfreie Einkünfte unter Berücksichtigung des § 3c Abs. 1 EStG, Abzug ausländ. Steuern nach § 26 Abs. 6 oder § 12 Abs. 3 AStG iVm. § 34c Abs. 2, 3 und 6 EStG, Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG einschließlich Aufstockungsbetrag nach § 12 Abs. 1 und 3 AStG, Hinzurechnungen und Kürzungen von nicht nach einem DBA stfreien nega- tiven Einkünften nach § 2a Abs. 1 EStG
14	+./.	Hinzurechnungen und Kürzungen bei Umwandlungen ua. nach § 4 Abs. 6 und 7 UmwStG bzw. 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nicht zu be- rücksichtigender Übernahmeverlust oder -gewinn, Hinzurechnungsbetrag nach §§ 12 Abs. 1 Satz 2, 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG
15	+./.	sonstige Hinzurechnungen und Kürzungen ua. nach § 52 Abs. 59 EStG iVm. § 50c EStG idF des Gesetzes v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen, nicht ausgleichsfähige Verluste nach § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 und § 13 Abs. 3 sowie nach §§ 15 Abs. 4, 15a Abs. 1, 15b EStG, Hinzurechnungen nach § 15a Abs. 3 EStG, § 13 Abs. 3 Satz 10, Kürzungen nach §§ 15 Abs. 4 Sätze 2, 3 und 6, 15a Abs. 2 und Abs. 3 Satz 4 EStG sowie § 13 Abs. 3 Satz 7, Kürzung von Ausgleichsposten nach § 4g EStG Gewinnzuschlag nach §§ 6b Abs. 7 und 8, 7g Abs. 5 EStG.
16	=	stl. Gewinn bzw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Summe der Einkünfte in den Fällen des R 29 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004) = 2. Stufe der Gewinnermitt- lung
17	+	Hinzurechnung nach § 52 Abs. 3 EStG iVm. § 2a Abs. 3 EStG 1997
18	+./.	bei Organgesellschaften: Abzug des dem OT zuzurechnenden Einkommens (§§ 14, 17 und 18)
19	=	Gesamtbetrag der Einkünfte iSd. § 10d EStG
20	+	Hinzurechnung nach § 52 Abs. 3 EStG iVm. § 2a Abs. 4 EStG 1997
21	./.	Verlustabzug nach § 10d EStG
22	=	Einkommen
23	./.	Freibetrag für bestimmte Körperschaften (§ 24)
24	./.	Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die LuF betreiben (§ 25)
25	=	zvE

► *Abweichungen von der Auffassung der Finanzverwaltung:* Vorstehendes Ermittlungs-
schema weicht – unter Außerachtlassung von vorgenommenen Aktualisierungen
aufgrund zwischenzeitlich eingetretener Gesetzesänderungen – in drei Punkten
von dem Ermittlungsschema der FinVerw. in R 29 Abs. 1 Satz 2 KStR 2004 ab.
Zum Ersten wurden die gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 abziehbaren Spenden nicht erst
bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, sondern bereits auf der
zweiten Gewinnermittlungsstufe abgezogen, da ansonsten bei der Ermittlung

des Gewerbeertrags für GewStZwecke eine Zurechnung nach § 8 Nr. 9 GewStG nicht infrage käme (ebenso WASSERMEYER, DStR 2004, 214). Im Weiteren wurden der Hinzurechnungsbetrag gem. § 52 Abs. 3 EStG iVm. § 2a Abs. 3 EStG 1997 erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte und der Hinzurechnungsbetrag nach § 52 Abs. 3 EStG iVm. § 2a Abs. 4 EStG 1997 bei der Ermittlung des Einkommens und nicht schon bereits bei der Gewinnermittlung erfasst, da der Gesetzeswortlaut von § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997 insoweit eindeutig ist. Ferner hätte eine Erfassung auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung zur Folge, dass die jeweiligen Hinzurechnungsbeträge der GewSt. unterliegen würden. Die ursprünglichen Verluste aus DBA-Betriebsstätten haben aber den Gewerbeertrag nicht gemindert, da sie gem. § 9 Nr. 3 GewStG dem Gewerbeertrag als negative Kürzung wieder hinzuzurechnen waren (BFH v. 10.7.1974 – I R 248/71, BStBl. II 1974, 752; v. 21.4.1971 – I R 200/67, BStBl. II 1971, 743), so dass im Fall der Erfassung der Hinzurechnungsbeträge gem. § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997 auf der Gewinnermittlungsebene eine Doppelbelastung mit GewSt. die Konsequenz wäre (§ 7 Satz 1 GewStG definiert den Gewerbeertrag vorbehaltlich §§ 8, 9 GewStG als den nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnden Gewinn). Schließlich wurde in Abweichung vom Ermittlungsschema der FinVerw. die Einkommenszurechnung von OG beim OT (einschließlich der über § 15 Nr. 2 erst auf OT-Ebene vorzunehmenden Hinzurechnungen und Kürzungen) auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe und nicht erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte vorgenommen, da nur dann eine sachgerechte Erfassung für GewStZwecke sichergestellt ist (ausführl. hierzu s. WASSERMEYER, DStR 2004, 214; aA von GROLL, DStR 2004, 1193; PUNG in DJPW, § 7 Rn. 10, die sich dafür aussprechen, die Zurechnung erst bei der Ermittlung des Einkommens vorzunehmen).

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei nichtgewerblichen Einkünften: Hier kann im Wesentlichen auch auf das vorstehende Ermittlungsschema zurückgegriffen werden, wobei die einzelnen Einkünfte bis zum Schritt 15 separat zu ermitteln und anschließend zur Summe der Einkünfte zusammenzufassen sind. Von der Summe der Einkünfte ist bei Vorliegen der Voraussetzungen der Freibetrag gem. § 13 Abs. 3 EStG abzuziehen. Für das weitere Vorgehen s. R 29 Abs. 2 KStR 2004.

Einstweilen frei.

16–19

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Bemessungs-/Einkünfteermittlungszeitraum

I. Bemessungszeitraum: Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer (Abs. 3 Satz 1) 20

In Anlehnung an § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG bestimmt Abs. 3 Satz 1 die KSt. als Jahressteuer (Jahressteuerprinzip). Sie ist demnach immer eine Steuer für ein bestimmtes KJ., welches den Besteuerungszeitraum darstellt. In diesem sind nur die Einkünfte zu versteuern, die in ihm bezogen wurden.

Bedeutung des Jahressteuerprinzips: Abs. 3 Satz 1 bringt durch das Jahressteuerprinzip den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung zum Ausdruck. Es ent-

spricht dabei nicht nur erhebungstechnischen Notwendigkeiten, sondern drückt ein materielles Prinzip der Einkommensbesteuerung aus (BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262; v. 17.2.2005 – XI B 138/03, BFH/NV 2005, 1264; KIRCHHOF in KIRCHHOF X. § 2 Rn. 120; aA § 2 EStG Anm. 901; J. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 44), welches eine gleichmäßige Heranziehung des Stpfl. zur Sicherstellung der aktuellen staatlichen Finanzierungsbedürfnisse verfolgt und insoweit die Gleichbehandlung in der Zeit gewährleistet (so BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262; v. 17.2.2005 – XI B 138/03, BFH/NV 2005, 1264; MÜLLER-FRANKEN, StW 2004, 109 [122]). Die Gewährleistung der Gleichbehandlung in der Zeit ist uE allerdings nur dann sichergestellt, wenn fiskalisch motivierte Steuersatzänderungen ausbleiben bzw. Verlustverrechnungsbeschränkungen nicht existieren. Ausschließlich bei dieser Annahme entspräche die Summe der periodisch erhobenen KSt. aufgrund des linearen KStSatzes der Gesamtsteuerlast der Totalperiode ohne jährliche Erhebung. Diese Verwerfungen sollen aber vor dem Hintergrund der Tatsache, dass ansonsten eine unvereinbare Beeinträchtigung des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers vorläge, hinzunehmen sein und durch den geltenden Verlustvortrag und -rücktrag abgemildert werden (BFH v. 17.2.2005 – XI B 138/03, BFH/NV 2005, 1264). Gerade diese Härtefallabmilderung wird aber zB durch die Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 2 EStG und § 8c konterkariert (zu den verfassungsrechtl. Zweifeln an der Mindestbesteuerung bei endgültigem Ausschluss der Verlustverrechnung s. BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BFH/NV 2010, 2356; zu den verfassungsrechtl. Zweifeln an § 8c s. § 8c Anm. 5 f.). Daher dürfen vor dem Hintergrund der Gewährleistung der Gleichbehandlung in der Zeit Verlustverrechnungsbeschränkungen nicht einen endgültigen Ausschluss des Verlustabzugs bewirken, sofern dies nicht durch Missbrauchsabwehr gerechtfertigt ist (ähnlich BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BFH/NV 2010, 2356). Ferner verbietet die Gleichbehandlung in der Zeit damit auch jedwede Form der Übermaßbesteuerung (s. dazu BVerfG v. 5.4.1978 – 1 BvR 117/73, BStBl. II 1978, 441).

Geltungsbereich und Folgen des Jahressteuerprinzips: Das Jahressteuerprinzip gilt ebenfalls in den Fällen, in denen der Gewinn nach Abs. 4 nach einem abweichenden Wj. ermittelt wird. Dieses Prinzip wird auch nicht in den Fällen durchbrochen, in denen zwei Wj. in einem Kj. enden. Die Einkommen der jeweiligen Wj. sind zu einem einheitlichen Einkommen zusammenzufassen, aus dem im Weiteren das zvE abgeleitet wird. Dieses stellt sodann eine Einheit dar, die ohne besondere gesetzliche Erlaubnis nicht in ihre Bestandteile zerlegt werden darf (BFH v. 29.7.1970 – I R 181/66, BStBl. II 1970, 788). Entsprechendes gilt in Liquidationsfällen, in denen gem. § 11 Abs. 1 ein verlängerter Einkünfteermittlungszeitraum (s. hierzu Anm. 6) gilt, der jedoch durch die Fiktion des Bezugs des Abwicklungsgewinns im letzten Kj. der Liquidation den Bemessungszeitraum „Kj.“ und somit das Jahressteuerprinzip nicht beeinflusst. Bedeutung hat das Jahressteuerprinzip darüber hinaus für die Freibeträge gem. §§ 24 und 25, welche bezogen auf das Jahreseinkommen gewährt und nicht zeitanteilig gekürzt werden, wenn die StPfl. in dem Kj. nicht ganzjährig besteht (ebenso B. LANG in ERNST & YOUNG, § 7 Rn. 11; PUNG in DJPW, § 7 Rn. 15).

Verfahrensrechtlich wird das Jahressteuerprinzip durch § 25 EStG, der über § 31 Abs. 1 auch für die KSt. gilt, und die Vorschriften der AO über die Durchführung in Form einer Veranlagung ergänzt (s. auch § 2 EStG Anm. 905). Verfahrensrechtl. Konsequenz des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung ist, dass die Besteuerungsgrundlagen in verschiedenen VZ unterschiedlich beurteilt wer-

den können. Entsprechendes gilt für Dauersachverhalte, die in jedem VZ erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen sind (BFH v. 15.12.1988 – IV R 36/84, BStBl. II 1989, 363). Dies ergibt sich aus § 85 AO, wonach die FinBeh. die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben, um dem Gebot der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) zu genügen (BFH v. 15.12.1988 – IV R 36/84, BStBl. II 1989, 363). Folglich muss eine als falsch erkannte Rechtsauffassung zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufgegeben werden, auch wenn der Stpfl. auf diese – ihn ggf. begünstigende – Auffassung vertraut haben sollte (BFH v. 13.4.1967 – V 235/64, BStBl. III 1967, 442; v. 22.6.1971 – VIII 23/65, BStBl. II 1971, 749). Ggf. muss insoweit auf die Grundsätze der Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG) und den formellen Bilanzzusammenhang zurückgegriffen werden. Eine Ausnahme hiervon bildet die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO für einen genau bestimmten noch nicht verwirklichten Sachverhalt. Wird die Auskunft durch das zuständige FA erteilt, ist die zugunsten des Stpfl. erteilte verbindliche Auskunft nach § 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV für die Besteuerung des Antragstellers bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht. Eine unrichtige Auskunft kann dabei nach § 2 Abs. 3 StAuskV nur mW für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden. Dem geltenden Recht widersprechende verbindliche Auskünfte, die zuungunsten des Stpfl. sind, entfalten jedoch nach § 2 Abs. 1 Satz 2 StAuskV keine Bindungswirkung. Weitere Ausnahme ist ein Fall des Verstößes gegen den Grundsatz von TuG (zu diesem s. ausführl. Einf. ESt. Anm. 560 ff.), wobei der Stpfl. TuG außerhalb einer verbindlichen Auskunft nur ausnahmsweise für sich in Anspruch nehmen kann.

II. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für ein Kalenderjahr 21 (Abs. 3 Satz 2)

Nach Abs. 3 Satz 2 sind die Grundlagen für die Festsetzung der KSt. jeweils für ein Kj. zu ermitteln. Daraus folgt, dass das Kj. den regulären Einkünfteermittlungszeitraum darstellt.

Bedeutung: Abs. 3 Satz 2 regelt die rechtstechnische Folge, die sich aus dem Jahressteuerprinzip des Abs. 3 Satz 1 ergibt (ebenso zum inhaltsgleichen § 2 Abs. 7 Satz 2 EStG KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. H 30). Rechtstechnische Folge ist die Herstellung des Zeitbezugs zu einem Kj. Darüber hinaus verknüpft Abs. 3 Satz 2 das materielle KStRecht mit dem allgemeinen Verfahrensrecht, wenn er den Zeitraum für „die Grundlagen ihrer Festsetzung“ bestimmt und damit die verfahrensrechtliche StFestsetzung in das Jahressteuerprinzip einbindet (KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. H 31). Aus dieser Verknüpfung resultiert schließlich auch die Verbindung zur Veranlagung gem. § 31 Abs. 1 iVm. § 25 EStG.

„**Grundlagen**“ iSd. Abs. 3 Satz 2 sind gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 2 Abs. 1 EStG die Einkünfte, die der Stpfl. erzielt und die sich schließlich zum Einkommen verdichten. Deren zeitliche Zuordnung auf das Kj. erfolgt bei den Überschusseinkünften sowie im Rahmen der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG nach dem Zu- und Abflussprinzip und im Rahmen der Gewinnermittlung gem. §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1 EStG nach dem Realisations- und Imparitätsprinzip (s. auch § 2 EStG Anm. 912).

Abweichungen vom regulären Einkünfteermittlungszeitraum: Es existieren drei Abweichungen vom regulären Einkünfteermittlungszeitraum „Kj.“, wo-

KStG § 7 Anm. 21–22 D. Abs. 3: Bemessungs-/Einkünfteermittl.zeitr.

bei allerdings immer ein Zeitbezug zu einem oder bestimmten Kj. hergestellt wird, um dem Jahressteuerprinzip Rechnung zu tragen (ähnlich LAMBRECHT in GOSCH II. § 7 Rn. 16).

► § 7 Abs. 4: In den Fällen eines abweichenden Wj. wird der Gewinn (= Einkünfte) kalenderjahrübergreifend ermittelt. In Abs. 4 Satz 2 wird allerdings fingiert, dass die auf Basis des abweichenden Wj. ermittelten Einkünfte fiktiv als in dem Kj. bezogen gelten, in dem das Wj. endet.

► § 11 Abs. 1: In Liquidationsfällen werden Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 durch den Abwicklungszeitraum gem. § 11 Abs. 1 verdrängt. Trotz des längeren Abwicklungszeitraums bleibt es aber beim Kj. als Bemessungszeitraum, da die im Rahmen des Abwicklungszeitraums bezogenen Einkünfte dem Jahr zugerechnet werden, in dem die Liquidation endet (s. auch B. LANG in ERNST & YOUNG, § 7 Rn. 19), so dass auch nur für diesen Bemessungszeitraum gem. § 31 Abs. 1 iVm. § 25 EStG eine Veranlagung zu erfolgen hat.

► § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 1 EStG: Für nicht unter die Buchführungspflicht nach dem HGB fallende kstpl. Rechtsgebilde, die LuF betreiben, ist § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 1 EStG über § 8 Abs. 1 anzuwenden, so dass diese ein Wj. vom 1. Juli bis 30. Juni kraft gesetzlicher Anordnung haben. Der Gewinn dieses Wj. ist sodann zeitanteilig aufzuteilen. Der Grundsatz der Einkünfteermittlung nach dem Kj. wird dabei zunächst über § 4a Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG durchbrochen, indem eine Gewinnermittlung nach einem abweichenden Wj. gesetzlich gefordert wird. Über § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG wird diese Durchbrechung durch eine zeitliche Bezugsfiktion, die unabhängig von der tatsächlichen Einkünfterealisierung in dem betreffenden Wj. ist, sodann aber wieder hergestellt, indem eine jeweils hälftige Zuordnung des Gewinns auf die betroffenen Kj. erfolgt.

III. Abgekürzter Einkünfteermittlungszeitraum (Abs. 3 Satz 3)

22 1. Sachliche Voraussetzung: Nichtbestehen der unbeschränkten oder beschränkten Körperschaftsteuerpflicht während eines ganzen Kalenderjahres

Abs. 3 Satz 3 ordnet die Verkürzung des Einkünfteermittlungszeitraums für die Fälle an, in denen die beschränkte oder unbeschränkte StPflcht in einem Kj. nicht ganzjährig besteht. Diese Anordnung ist die Konsequenz des Umstands, dass sich die Frage der Steuerbemessung und der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nur stellt, wenn und solange StPflcht besteht.

Unbeschränkte Steuerpflicht: Die unbeschränkte KStPflcht der unter § 1 Abs. 1 zu fassenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen beginnt in den Fällen inländ. Rechtsgebilde mit ihrer Gründung/Errichtung bzw. in den Fällen ausländ. Rechtsträger mit der Verlegung ihres Sitzes oder ihres Orts der Geschäftsleitung in das Inland, da diese Kriterien die alternativen Anknüpfungspunkte für die unbeschränkte StPflcht bilden. Sie endet idR durch Liquidation, Verschmelzung oder Umwandlung in eine nicht kstpl. Rechtsform. Ein weiterer Anwendungsfall der Beendigung der unbeschränkten StPflcht ist die Verlegung sowohl von Sitz als auch Geschäftsleitung in das Ausland. Nicht von Abs. 3 Satz 3 betroffen ist die bloße Verlegung des Orts der Geschäftsleitung in das Ausland unter Beibehaltung des statutarischen Sitzes im Inland; dies gilt auch, wenn die abkommensrechtl. tie-breaker-rule entsprechend

Art. 4 Abs. 3 OECD-MA den Geschäftsleitungsstaat für Abkommenszwecke als Ansässigkeitsstaat behandelt und somit faktisch Deutschland auf das Niveau der beschränkten StPflcht reduziert wird, da aufgrund des Sitzes weiterhin eine unbeschränkte StPflcht gem. § 1 Abs. 1 besteht.

Beschränkte Steuerpflicht: Diese beginnt gem. § 2 Nr. 1 mit dem erstmaligen Bezug inländ. Einkünfte iSd. § 49 EStG; sie wird wieder beendet mit Aufgabe der inländ. Einkunftsquelle und der dadurch veranlassten Erwerbseinnahmen und -aufwendungen.

Übergang von der beschränkten zur unbeschränkten StPflcht und umgekehrt: Der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten StPflcht wird im Fall eines ausländ. Rechtsträgers mit inländ. Einkünften iSd. § 49 EStG durch Sitz- oder Geschäftsleitungsverlagerung in das Inland vollzogen. Der Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht vollzieht sich durch Aufgabe von Sitz und Geschäftsleitung im Inland unter weiterem Bezug inländ. Einkünfte.

2. Rechtsfolge: Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht tritt an die Stelle des Kalenderjahres

23

Rechtsfolge der in einem Kj. nicht ganzjährig bestehenden beschränkten oder unbeschränkten StPflcht ist, dass der Zeitraum der jeweiligen StPflcht an die Stelle des Kj. tritt, da sich die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nur auf den Zeitraum erstrecken kann, in der die Voraussetzungen der jeweiligen StPflcht erfüllt sind (ebenso LAMBRECHT in GOSCH II. § 7 Rn. 32). Auswirkungen auf den Jahressteuercharakter der KSt. und den VZ ergeben sich hieraus aber nicht.

Unbeschränkte Steuerpflicht: Im Fall der Gründung/Errichtung eines inländ. kstpl. Rechtsgebildes beginnt die StPflcht und damit auch der Einkünfteermittlungszeitraum spätestens mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit (BFH v. 13.12.1989 – I R 98–99/86, BStBl. II 1990, 468). Die StPflcht und somit auch der Einkünfteermittlungszeitraum können jedoch bereits mit dem förmlichen Gründungsakt beginnen, wenn die sog. Vorgesellschaft mit dem späteren rechtsfähigen Gebilde identisch ist (s. nur BFH v. 11.4.1973 – I R 172/72, BStBl. II 1973, 568). Im Fall der Beendigung einer inländ. Körperschaft endet der Einkünfteermittlungszeitraum erst mit der finalen Einstellung der werbenden Tätigkeit, auch wenn die Löschung im jeweiligen Register bzw. die Rücknahme der Genehmigung zu einem früheren Zeitpunkt im Kj. stattgefunden haben (BFH v. 18.3.1986 – VII R 146/81, BStBl. II 1986, 589). Im Fall der Verlegung von Sitz und Geschäftsleitung in das Ausland endet der Einkünfteermittlungszeitraum zu diesem Zeitpunkt.

Beschränkte Steuerpflicht: Der Einkünfteermittlungszeitraum beginnt mit dem erstmaligen Bezug inländ. Einkünfte und endet mit der Aufgabe der Einkunftsquelle, so dass erst ab bzw. bis zu diesem Zeitpunkt ein jeweiliger Einkünfteermittlungszeitraum in einem Kj. läuft.

Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten StPflcht und umgekehrt: Tritt innerhalb eines Kj. ein Wechsel in der StPflcht ein, so endet im Zeitpunkt des Wechsels der Einkünfteermittlungszeitraum für die ursprüngliche StPflcht und beginnt ab diesem Zeitpunkt der Einkünfteermittlungszeitraum der neuen StPflcht, so dass innerhalb eines Kj. zwei Bemessungszeiträume existieren. In diesem Punkt unterscheidet sich Abs. 3 Satz 3 von § 2 Abs. 7 Satz 3

ESTG, der die während der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht einbezieht, so dass nur ein Bemessungszeitraum existiert. Die Regelung in § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG gilt auch nicht über § 8 Abs. 1 bzw. § 31 Abs. 1 für die KSt., da § 7 Abs. 3 *lex specialis* ist (s. hierzu Anm. 8). Hierfür besteht auch für das KStG keine Notwendigkeit, da aufgrund des linearen Steuersatzes gem. § 23 Abs. 1 im Gegensatz zu § 32a EStG kein Ausgleich für einen progressiven Tarifverlauf geschaffen werden muss (ebenso PUNG in DJPW, § 7 Rn. 22; LAMBRECHT in GOSCH II. § 7 Rn. 33; B. LANG in ERNST & YOUNG, § 7 Rn. 16; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 7 Rn. 13; SIEGERS in DJPW, § 2 Rn. 190 unter ausdrücklicher Aufgabe der bis dahin vertretenen gegenteiligen Auffassung).

24 Einstweilen frei.

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr/
Besonderer Einkünfteermittlungszeitraum**

Schrifttum: STRECK/SCHWEDHELM, Zwei aufeinander folgende Rumpfwirtschaftsjahre – Stets unzulässig?, BB 1988, 679; PRIESTER, Festlegung des Geschäftsjahres durch die Geschäftsführung?, GmbHR 1992, 584; FICHTELMANN, Das Wirtschaftsjahr im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, NWB 1998, Fach 3, 10441; WOLFF, Die Zulässigkeit einer rückwirkenden Änderung des Geschäftsjahres bei Kapitalgesellschaften, DB 1999, 2149; WACHTER, Abweichendes Geschäftsjahr im Hinblick auf künftige Veräußerungen von GmbH-Geschäftsanteilen, GmbHR 2000, 227; ORTH, Steuersenkungsgesetz: Umstellung des Wirtschaftsjahres als Gestaltungsmöglichkeit, DB 2003, 2136; WASSERMEYER, Können organschaftliche Mehrabführungen Gewinnausschüttungen sein, GmbHR 2003, 313; WALTER/STÜMPER, Vorzeitige Versteuerung des Organeinkommens bei abweichendem Wirtschaftsjahr erstmals gesetzlich geregelt, GmbHR 2003, 652; SCHOOR, Wirtschaftsjahr und abweichendes Wirtschaftsjahr bei Gewerbetreibenden, StBp. 2003, 245; VON GROLL, Irrungen und Wirrungen um die Organshaft im Körperschaftsteuerrecht – mit Folgen auch im formellen Recht, DStR 2004, 1193; MÜLLER-FRANKEN, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, StuW 2004, 109; ROSE/GLORIUS-ROSE, Zur jüngsten Rechtsprechung des BFH hinsichtlich § 42 AO – zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 16.12.2003 VIII R 89/02, DB 2004, 2174; WASSERMEYER, Widersprüchlichkeiten bei der Organshaft, DStR 2004, 214; SCHIFFERS, Abweichendes Wirtschaftsjahr als Gestaltungsmissbrauch, GmbH-StB 2005, 51; WACHTER, Die englische private limited company im deutschen Steuerrecht (Teil 2), FR 2006, 393; WENGENROTH, Wahl eines abweichenden Wirtschaftsjahres, EStB 2011, 124.

I. Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr (Abs. 4 Satz 1)

1. Tatbestandsmerkmale

a) Verpflichtung zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des HGB

25 aa) Geltungsbereich

Erstes Tatbestandsmerkmal für eine wirtschaftsjahrbezogene Gewinnermittlung ist die Verpflichtung zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des HGB. Nur für diese Stpfl. ist der Anwendungsbereich von Abs. 4 eröffnet. Hierdurch

wird zum Ausdruck gebracht, dass die stl. Gewinnermittlung grds. an die handelsrechtl. anknüpft. Die tatsächliche Führung von Büchern durch den Stpfl. und die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sind für die Anwendung von Abs. 4 Satz 1 kein Tatbestandsmerkmal. Dies folgt aus der Änderung der Vorgängervorschrift von § 7 Abs. 4 durch das Ges. zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575; s. hierzu Anm. 2). Ebenso ist im Gegensatz zu § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG nicht erforderlich, dass die Firma des Stpfl. im Handelsregister eingetragen ist. Gemäß § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ersichtlich zu machen. Die handelsrechtl. Buchführungspflicht knüpft demnach grds. an die Kaufmannseigenschaft des Betreibers der jeweiligen Betätigung an. Die Ausnahme des § 241a HGB ist dabei für Körperschaften nicht anwendbar, da dieser explizit nur für Einzelkaufleute gilt.

Kaufmannseigenschaft von inländischen Kapitalgesellschaften: Inländ. KapGes. sind sog. Formkaufleute. Bei der GmbH ergibt sich dies aus § 13 Abs. 3 GmbHG iVm. § 6 Abs. 1 HGB. Für die AG/SE bzw. KGaA leitet sich die Kaufmannseigenschaft aus § 3 bzw. § 278 Abs. 3 AktG jeweils iVm. § 6 HGB ab.

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften einschließlich der SCE gelten gem. § 17 Abs. 2 GenG als Kaufleute, sofern sich aus dem GenG nichts Gegenteiliges ergibt. Sie sind Formkaufleute iSd. § 6 HGB.

Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit sind grds. Kaufleute aufgrund §§ 16 Satz 1, 55 ff. VAG.

Sonstige juristische Personen des privaten Rechts sind im Fall der Unterhaltung eines vollkaufmännischen Gewerbes Kaufmann iSd. § 1 HGB. Ergibt sich die Kaufmannseigenschaft nicht bereits schon aus § 1 HGB, können sie Kaufleute sein, wenn sie ein Gewerbe unterhalten und im Handelsregister eingetragen sind (§ 2 HGB). Die handelsrechtl. Buchführungspflicht beschr. sich aber auf die kaufmännische Betätigung. Betreibt eine sonstige juristische Person des privaten Rechts ein land- und forstwirtschaftliches Unternehmen, das einen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, ist sie bei Eintragung in das Handelsregister ebenfalls Kaufmann (§ 3 Abs. 2 HGB).

Betriebe gewerblicher Art der juristischen Personen des öffentlichen Rechts erfüllen die Kaufmannseigenschaft, wenn das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Die handelsrechtl. Buchführungspflicht beschr. sich auf die kaufmännische Betätigung.

bb) Exkurs: Ausländische Unternehmen mit inländischer Zweigniederlassung 26

Inländ. Zweigniederlassungen ausländ. KapGes. iSv. §§ 13d–13g HGB erfüllen aufgrund der Qualifikation als Handelsgesellschaft die Kaufmannseigenschaft (OLG Düss. v. 4.5.1995, NJW-RR 1995, 1184). Sie sind daher grds. gem. § 238 Abs. 1 HGB verpflichtet, für die inländ. Zweigniederlassung Bücher zu führen (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.3.2). Aus diesem Grund unterliegen diese Stpfl. mit den inländ. Betriebsstätteneinkünften dem Anwendungsbereich von Abs. 4 Satz 1. Dies bedeutet jedoch nicht, dass das ggf. im Ausland bestehende abweichende Wj. auch für die deutsche stl. Gewinnermittlung maß-

geblich ist. Nur wenn der Stpfl. dieses auch explizit für die inländ. Zweigniederlassung (Betriebsstätte) wählt, erlangt es über Abs. 4 Satz 1 iVm. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG Maßgeblichkeit für die deutsche stl. Gewinnermittlung.

Fehlende inländische Zweigniederlassung: Beschränkt stpfl. KapGes. ohne inländ. Zweigniederlassung, deren inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, fallen jedoch nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 4 Satz 1. Dies gilt, da diese Buchführungspflicht keine Verpflichtung zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des HGB iSd. Abs. 4 Satz 1 darstellt und auch keine Anwendung des § 5 EStG begründen kann (s. dazu nur BUCI EK in BLÜMICH, § 5 EStG Rn. 138; BFH v. 25.8.2010 – I R 103/09, BStBl. II 2011, 215; v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BFH/NV 2011, 1232, zur Unmaßgeblichkeit der IFRS für § 5 EStG), so dass ein im Ausland bestehendes abweichendes Wj. für die Gewinnermittlung bedeutungslos ist (s. hierzu auch Anm. 27), auch wenn eine ausländ. Buchführungspflicht nach Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530 – Tz. 3) zu einer Buchführungspflicht nach § 140 AO führen soll (zutr. aA Hess. FG v. 29.10.2010 – 11 V 252/10, IStR 2011, 116, rkr.; s. § 49 EStG Anm. 633 mwN). Ebenfalls keine Maßgeblichkeit für die stl. Einkommensermittlung hat ein im Ausland bestehendes abweichendes Wj. für beschr. Stpfl. mit inländ. Überschusseinkünften.

Besonderheit bei EU-/EWR-Gesellschaften: Für inländ. Zweigniederlassungen von EU-/EWR-Gesellschaften gilt das im Vorherigen Gesagte uE nicht. Ihnen bleibt der Anwendungsbereich von Abs. 4 verschlossen, da sie entgegen der Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.3.2) nicht verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen (s. ausführl. WACHTER, FR 2006, 393 [395] mwN), auch wenn sie aufgrund eines potenziellen inländ. Verwaltungssitzes der unbeschränkten StPflcht unterliegen. Dies gilt unabhängig von der Tatsache, ob die ausländ. Körperschaft über eine eingetragene Zweigniederlassung verfügt und sie damit Kaufmann iSd. § 5 HGB ist, da die Zweigniederlassung unselbständiger Bestandteil des Gesamtunternehmens ist (vgl. WACHTER, FR 2006, 393 [395] mwN). Die Rechnungslegung muss einheitlich beurteilt werden und orientiert sich folglich am Gründungsstaat, in dem bereits aufgrund nationaler Vorschriften eine vollumfängliche Buchführungspflicht besteht. Eine europäische Körperschaft kann daher nicht zu einer weiteren handelsrechtl. Buchführung verpflichtet werden (ebenso WACHTER, FR 2006, 393 [395]).

► *Rechtsfolge* des fehlenden Anwendungsbereichs von Abs. 4 ist, dass die europäische Gesellschaft allenfalls auf Basis von § 141 AO zur Führung von Büchern für stl. Zwecke verpflichtet werden kann. Gewinnermittlungszeitraum ist dabei stets das Kj. (s. auch Anm. 27). Ferner ist der nach ausländ. Rechnungslegungsvorschriften erstellte Jahresabschluss nicht maßgeblich für die deutsche Steuerbilanz. Treten jedoch aufgrund der fehlenden handelsrechtl. Verpflichtung zur Führung von Büchern stl. Nachteile ein, ist hierin uE eine unzulässige Diskriminierung zu erblicken (s. hierzu näher Anm. 4), so dass auch ihnen eine Gewinnermittlung nach einem abweichenden Wj. gestattet werden muss.

27 b) Buchführungspflicht nach anderen Vorschriften als dem HGB

Abs. 4 Satz 1 beschr. die wirtschaftsjahrbezogene Gewinnermittlung ausdrückl. auf die Stpfl., die ihre Bücher „nach den Vorschriften des HGB“ führen müssen, da die stl. Gewinnermittlung an die handelsrechtl. anknüpft (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG, s. auch Anm. 25). Eine Buchführungspflicht kann sich aber auch

aus diversen anderen Vorschriften als dem HGB ergeben. Hier sei exemplarisch auf die Buchführungspflicht gem. § 141 AO und die verschiedenen Buchführungspflichten aufgrund der bundesländerspezifischen Eigenbetriebsverordnungen bzw. Eigenbetriebsgesetze (s. hierzu zB OFD Frankfurt v. 27.3.2000, BB 2000, 1517) hingewiesen. Diese jeweiligen Buchführungspflichten stellen jedoch keine Buchführungspflicht iSv. Abs. 4 dar, so dass es bei diesen von der anderweitigen Buchführungspflicht betroffenen Stpfl. grds. bei dem Kj. als Einkünftermittlungszeitraum bleibt (ebenso PUNG in DJPW, § 7 Rn. 24; LAMBRECHT in Gosch II. § 7 Rn. 38; MAAS in FROTSCHER, § 7 Rn. 19; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 7 Rn. 9; aA B. LANG in ERNST & YOUNG, § 7 Rn. 23), auch wenn die entsprechende Buchführungspflicht auf §§ 238 ff. HGB zurückgreift.

Verhältnis zur Altfassung des § 8 Abs. 2: Die sprachlichen Differenzen zwischen Abs. 4 Satz 1 („verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen“) und § 8 Abs. 2 aF („nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zur Führung von Büchern verpflichtet sind“) stellen uE nur nicht harmonisierte Gesetzesformulierungen dar (ebenso PUNG in DJPW, § 7 Rn. 24). Dass der Unterschied nicht materieller Natur war, ergab sich aus der Begr. zum KStG 1925 (s. Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode, Bd. 400 Nr. 796, 16) und der Änderung der estl. Korrespondenzvorschrift durch das EStG 1938 (v. 6.2.1938, RGBL. I 1938, 121; RStBl. I 1938, 118). Die Änderungen der Vorgängervorschriften durch § 12 KStG 1925 stellten ausweislich der Gesetzesbegründung eine Anpassung an die estl. Vorschriften dar. § 12 KStG 1925 sprach von der Verpflichtung zur Führung von Handelsbüchern nach den Vorschriften des HGB (s. hierzu Anm. 2) und stimmte damit inhaltlich bezüglich der Gewinnermittlung nach dem Wj. mit § 10 EStG 1925 überein. Ab dem EStG 1938 wurde für die Anerkennung eines abweichenden Wj. zusätzlich in § 2 Abs. 5 EStG 1938 die Eintragung der Firma in das Handelsregister gefordert, da die Kaufmannseigenschaft und die Buchführungspflicht aufgrund handelsrechtl. Vorschriften nur schwer durch das FA festzustellen war, so dass durch die Eintragung in das Handelsregister eine Erleichterung für die FinBeh. erfolgen sollte (s. Begr. zum EStG 1938, RStBl. I 1938, 99 [100]). Ausweislich dieser letzten Begr. ging der Gesetzgeber demnach davon aus, dass unter die korrespondierende estl. Vorschrift nur nach HGB Buchführungspflichtige fielen, so dass Entsprechendes aufgrund der Inhaltsgleichheit (s. hierzu Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode, Bd. 400 Nr. 796, 16) auch für das KStG galt und noch heute gilt.

c) Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen

28

Abs. 4 Satz 1 erlaubt die spezielle zeitliche Gewinnermittlung nur für ein solches Wj., „für das sie regelmäßig Abschlüsse machen“. Dem Wj. muss demnach ein regelmäßiger Abschluss zugrunde liegen.

Wirtschaftsjahr: Das stl. Wj. ist grds. deckungsgleich mit dem handelsrechtl. Geschäftsjahr gem. §§ 240 Abs. 2, 242 HGB. Das Wj. darf wie das Geschäftsjahr einen Zeitraum von zwölf Monaten nicht überschreiten (§ 240 Abs. 2 HGB, § 8b Satz 1 EStDV). Beträgt der Zeitraum mehr als zwölf Monate, ist die Buchführung nicht ordnungsgemäß (BFH v. 28.11.1978 – VIII R 146/76, BStBl. II 1979, 333; v. 11.3.1988 – III R 113/82, BStBl. II 1988, 636), so dass die FinVerw. gem. § 162 AO zu einer Gewinnschätzung berechtigt ist. Die inhaltliche Verbindung zwischen dem Wj. und dem Geschäftsjahr wird über den gem. § 8 Abs. 1 anzuwendenden Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1

EStG) hergestellt. Die Bindungswirkung erstreckt sich allerdings nicht auf die noch vorzunehmende eigenständige stl. Beurteilung (s. hierzu näher Anm. 6).

► *Regelwirtschaftsjahr* ist das Kj. Dies ergibt sich aus § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG, der über § 8 Abs. 1 auch für die KSt. Anwendung findet. Ferner liegt dieser Aussage die Überlegung zugrunde, dass bei den Handelsgesellschaften der handelsrechtl. Jahresabschluss nach dem satzungsmäßigen Geschäftsjahr zu erstellen ist. Enthält die Satzung bei KapGes. zu diesem keine Regelung, geht die hM davon aus, dass das Kj. sodann maßgebend ist (für die GmbH vgl. nur PRIESTER, GmbHR 1992, 584 mwN). Für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ordnet § 8 Abs. 1 Nr. 3 GenG an, dass insbes. das erste, auf ein nicht mit dem Kj. zusammenfallendes oder auf eine kürzere Dauer als auf ein Jahr zu bemessende Geschäftsjahr in das Statut aufzunehmen ist. Das GenG geht somit auch von einem dem Kj. entsprechenden Regelgeschäftsjahr aus.

► *Abweichendes Wirtschaftsjahr*: Das abweichende Wj. ist Wj. iSd. Abs. 4 Satz 1 und definitionsgemäß ein Wj., dessen zwölfmonatige Laufzeit nicht mit dem Kj. übereinstimmt. Die Wahl eines derartigen Wj. steht ausschließlich dem von Abs. 4 Satz 1 erfassten Personenkreis zu und bedarf bei den Handelsgesellschaften einer satzungsmäßigen Festlegung (zu Details s. Anm. 40). Die erstmalige Wahl des Stpfl. zu Beginn der StPfl., den Gewinn nach einem abweichenden Wj. zu ermitteln, findet bei Eintritt einer Steuerpause seine Grenzen ausschließlich in § 42 AO (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, GmbHR 2004, 815; zur Kritik an der Anwendung von § 42 AO bei erstmaliger Ausübung des Wahlrechts s. ROSE/GLORIUS-ROSE, DB 2004, 2174), wobei allerdings bereits die Wahl eines abweichenden Wj. schon dann keinen Missbrauch darstellen kann, wenn dadurch die Entstehung eines Rumpfwj. vermieden wird (BFH v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BStBl. II 2010, 230). Ansonsten ist der Stpfl. bei der erstmaligen Wahl des Abschlussstichtags frei (BFH v. 11.10.1966 – I 47/64, BStBl. III 1967, 86; v. 27.9.1979 – IV R 89/76, BStBl. II 1980, 94). Darüber hinaus haben KStpfl., die LuF betreiben und nicht nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG ein vom Kj. abweichendes Wj. kraft gesetzlicher Anordnung (s. hierzu Anm. 31).

► *Rumpfwirtschaftsjahre* sind ebenfalls Wj. iSd. Abs. 4 Satz 1. Sie zeichnen sich dadurch aus, dass sie eine Laufzeit von weniger als zwölf Monaten haben. Die Ursachen für ein Rumpfwj. sind in § 8b Satz 2 EStDV definiert. Sie ergeben sich im Bereich des KStRechts – ohne weiteres Zutun des Stpfl. – aus dem unterjährigen Beginn bzw. der unterjährigen Beendigung der StPfl. und aus dem Wechsel auf einen anderen Abschlussstichtag. Im Fall des Wechsels auf einen anderen Abschlussstichtag darf grds. nur ein Rumpfwj. entstehen (BFH v. 7.2.1969 – VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337; zu Ausnahmen s. Anm. 48), wobei allerdings der Zeitraum, auf den umgestellt wird, nicht das notwendig entstehende Rumpfwj., sondern das sich daran anschließende Wj. ist (ebenso STRECK/SCHWEDHELM, BB 1988, 679). Darüber hinaus führt auch die Verschmelzung einer Körperschaft aufgrund der Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zur Bildung eines stl. Rumpfwj., wenn der stl. Übertragungstichtag nicht auf das Ende des Regelwj. fällt, ohne dass dieses Rumpfwj. in gesellschaftsrechtl. wirksamer Weise beschlossen und in das Handelsregister eingetragen werden muss und ohne dass es eines Einvernehmens mit dem FA gem. Abs. 4 Satz 3 bedarf (BFH v. 21.12.2005 – I R 66/05, BStBl. II 2006, 469). Weitere Gründe für die Bildung eines Rumpfgeschäftsjahres und somit auch eines Rumpfwj. sind gem. § 155 Abs. 2 InsO die Eröffnung des Insolvenzverfahrens

sowie die Eröffnung des Liquidationsverfahrens (BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692; v. 22.10.1998 – I R 15/98, BFH/NV 1999, 829; s. auch Anm. 7).

Abschlüsse: Der in Abs. 4 Satz 1 verwendete Begriff „Abschluss“ ist gleichbedeutend mit dem Abschlussbegriff iSd. § 242 Abs. 1 HGB, der zusammen mit der GuV gem. § 242 Abs. 3 HGB und dem Anh. gem. § 264 Abs. 1 HGB bei KapGes. bzw. § 336 Abs. 1 HGB bei Genossenschaften den Jahresabschluss darstellt. Ein Abschluss im handelsrechtl. und somit auch iSd. Abs. 4 Satz 1 liegt begrifflich auch dann vor, wenn er formelle und inhaltliche Mängel aufweist (BFH v. 28.10.1981 – I R 115/78, BStBl. II 1982, 485). Kein Abschluss iSd. Abs. 4 Satz 1 sind Konzernabschlüsse und Abschlüsse nach internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS, US-GAAP) einschließlich des Einzelabschlusses gem. § 325 Abs. 2a HGB.

Regelmäßige Abschlüsse liegen vor, wenn für sie fortlaufend ein zwölfmonatiger Zeitraum eingehalten wird (BFH v. 21.1.1965 – IV 33/63 U, BStBl. III 1965, 227). Dies bedeutet allerdings nicht, dass der Stpfl. sein Wj. nicht umstellen darf, da § 8b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStDV einen kürzeren Zeitraum als den in § 8b Abs. 2 Satz 1 EStDV definierten Zeitraum für den Fall des Übergangs von regelmäßigen Abschlüssen auf einen bestimmten Tag zu regelmäßigen Abschlüssen auf einen anderen Tag zulässt. Regelmäßiger Abschluss ist sodann der erste Abschluss, der einen vollen Zwölfmonatszeitraum umfasst, und nicht das zwangsläufig entstehende Rumpfwj. Ein Übergang dieser Art kann, ohne die Regelmäßigkeit der Abschlüsse auszuschließen, auch mehrmals erfolgen, jedenfalls in längeren Zeiträumen oder bei einer Änderung der Verhältnisse. Dem Erfordernis der Regelmäßigkeit wird uE dann Rechnung getragen, wenn die Abschlüsse unter Beachtung des Bilanzzusammenhangs gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB zwecks Erfüllung der handelsrechtl. Rechnungslegungsverpflichtung erstellt werden (ebenso LAMBRECHT in GOSCH II, § 7 Rn. 40; PUNG in DJPW, § 7 Rn. 29; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 7 Rn. 25). Die Grenze zur „Unregelmäßigkeit“ ist erst dann überschritten, wenn bei mehrjährigem Bestehen der Zeitpunkt, auf den Abschlüsse gemacht werden, mehrfach ohne erkennbaren wichtigen Grund geändert wird (RFH v. 20.5.1931, RStBl. 1931, 531). Hierbei gilt es allerdings zu beachten, dass bei Umstellung auf ein vom Kj. abweichendes Wj. das FA gem. § 7 Abs. 4 Satz 3 seine Zustimmung zu erteilen hat, so dass bei entsprechender Erteilung derselben im Nachhinein nicht die Regelmäßigkeit in Zweifel gezogen werden kann. Das FA hat vielmehr im Rahmen des bei der Prüfung der Zustimmung auszuübenden Ermessens die Frage nach der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzung „regelmäßige Abschlüsse“ einzubeziehen. Nur wenn es diese Frage bejaht, darf es seine Zustimmung erteilen (s. hierzu auch Anm. 44).

► *Sonderbilanzen:* Von Abs. 4 Satz 1 nicht erfasst sind Sonderbilanzen, die zB umwandlungs- oder liquidationsbedingt erstellt werden. Sie erfüllen nicht das Kriterium „regelmäßig“.

2. Rechtsfolgen

29

Nach dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 ist Rechtsfolge, dass die Gewinnermittlung nach dem Wj. zu erfolgen hat, das auf den Abschlussstichtag endet. Eine Gewinnermittlung auf einen anderweitigen Stichtag ist nicht zulässig. Dies gilt auch dann, wenn die Abschlüsse wegen inhaltlicher Mängel nicht zur Gewinnermittlung herangezogen werden können und folglich der Gewinn zu schätzen ist (R 4a

Abs. 4 EStR 2008). Darüber hinaus wird der Gewinn bei kalenderjahrgleichem Wj. dem kongruenten Kj. als Bemessungszeitraum zugerechnet. Weitere wesentliche Rechtsfolge ist gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG die Maßgeblichkeit des handelsrechtl. Abschlusses für die stl. Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (§ 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 EStG). Bezieht ein Stpfl., der nicht zu dem von § 8 Abs. 2 erfassten Personenkreis gehört, weitere Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 Nr. 6 und 7 EStG, sind die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 nicht erfüllt, so dass es insoweit beim Kj. als maßgeblichem Einkünfteermittlungszeitraum bleibt. In einem VZ kann es daher zu einem Zusammentreffen von Abs. 3 und Abs. 4 kommen.

30 3. Sonderfall 1: Entsprechende Anwendung der Grundsätze zum Wirtschaftsjahr durch Verwaltungsanweisung

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die die Voraussetzung der handelsrechtl. Buchführungspflicht nicht erfüllen, haben ihre Besteuerungsgrundlagen gem. Abs. 3 Satz 2 grds. nach dem Kj. zu ermitteln. Von diesem Grundsatz lässt die FinVerw. zwei Ausnahmen zu:

R 31 Abs. 1 KStR 2004: Auf kleine Betriebe, Stiftungen, Verbände und Vereine, die einer juristischen Person des öffentlichen Rechts angeschlossen sind oder von ihr verwaltet werden, sowie auf technische Überwachungsvereine kann, soweit sie gezwungen sind, ihre Abschlüsse abw. vom Kj. aufzustellen, § 7 Abs. 4 entsprechend angewendet werden.

► *Voraussetzung* für die Anwendung dieser sachlichen Billigkeitsregelung ist, dass der betroffene Personenkreis gezwungen ist, Abschlüsse abw. vom Kj. aufzustellen. Weiterhin müssen die aufgrund des Zwangs zu erstellenden Abschlüsse uE das Kriterium „regelmäßig“ iSd. Abs. 4 Satz 1 erfüllen.

► *Charakter der Billigkeitsregelung:* R 31 Abs. 1 KStR 2004 stellt ein Wahlrecht der betroffenen Rechtsgebilde dar. Das im Rahmen der Anwendung von Billigkeitsregelungen ausübende Ermessen der FinBeh. ist bei Erfüllung der in R 31 Abs. 1 KStR 2004 genannten Kriterien durch den Stpfl. auf Null reduziert. Das Wahlrecht hat allenfalls für Extremfälle seine Grenzen in § 42 AO.

► *Sachlicher Geltungsbereich:* Die Billigkeitsregelung gilt ausschließlich für die betrieblichen Einkünfte, die durch BV-Vergleich ermittelt werden, obwohl der Wortlaut auch eine Ausdehnung auf die Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 6 und 7 EStG zuließe; die Billigkeitsregelung kann uE nicht weiter gehen, als die Rechtsfolgen bei dem grundsätzlichen Anwendungsbereich von Abs. 4 zulassen (s. hierzu Anm. 29). Ferner spricht R 31 Abs. 1 KStR 2004 von einer entsprechenden Anwendung von Abs. 4, dessen Anwendungsbereich sich bei dem nicht von § 8 Abs. 2 erfassten Personenkreis auf die von der Buchführungspflicht erfassten Einkünfte beschränkt.

R 31 Abs. 2 KStR 2004: Bei Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 mit einem vom Kj. abweichenden Wj., die ohne Verpflichtung nach den Vorschriften des HGB ordnungsmäßig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, kann in entsprechender Anwendung des § 7 Abs. 4 auf Antrag das Wj. der Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zugrunde gelegt werden.

► *Charakter der Regelung:* R 31 Abs. 2 KStR 2004 stellt ausweislich der Terminologie „auf Antrag“ ein Wahlrecht dar.

► *Persönlicher Geltungsbereich:* Diese Regelung kann ausschließlich der von § 5 Abs. 1 Nr. 9 erfasste Personenkreis für sich in Anspruch nehmen.

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Die von § 5 Abs. 1 Nr. 9 erfassten Personen müssen freiwillig ordnungsmäßige Bücher nach den Vorschriften des HGB führen und regelmäßig Abschlüsse machen. Entscheidende Voraussetzungen sind demnach, dass die Buchführung das Kriterium der „Ordnungsmäßigkeit“ und die erstellten Abschlüsse das der „Regelmäßigkeit“ (hierzu s. Anm. 29) erfüllen. Ist eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, bleibt es bei dem Einkünfteermittlungszeitraum Kj. gem. Abs. 3 Satz 2.
- ▶ *Rechtsfolge:* Auf Antrag kann in entsprechender Anwendung des Abs. 4 das Wj. der Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zugrunde gelegt werden.
- ▶ *Kritik:* Der Richtliniengeber sollte allen nicht von Abs. 4 und der Billigkeitsregelung erfassten Personengruppen die Möglichkeit einräumen, einen vom Kj. abweichenden Gewinnermittlungszeitraum zu wählen, wenn sie hierfür wirtschaftliche Gründe vorweisen können, da ansonsten eine gleichheitswidrige Benachteiligung eintritt.

4. Sonderfall 2: Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirtschaft

31

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die LuF betreiben, ohne dass sie nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, haben gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG kraft Gesetzes ein abweichendes Wj. vom 1. Juli bis 30. Juni. Bestimmte LuF betreibende Gruppen haben gem. § 8 Abs. 1 iVm. §§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 EStG, 8c EStDV kraft Anordnung ein anderweitiges Wj. Bei reiner Forstwirtschaft ist dies gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStDV der Zeitraum vom 1. Oktober bis 30. September. Zu näheren Einzelheiten s. § 4a EStG Anm. 32 ff.

Bezugsfiktion: Der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft, der nach dem jeweiligen abweichenden Wj. ermittelt wird, ist gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG ungeachtet der tatsächlichen Gewinnrealisierung zeitanteilig auf die beiden betroffenen Wj. aufzuteilen und gilt somit als in dem jeweiligen Kj. als bezogen. Eine Ausnahme von der gesetzlich festgelegten zeitanteiligen Zuordnung machen Veräußerungsgewinne, die in dem Kj. bezogen werden, in dem die Veräußerung erfolgt (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG, zu Einzelheiten hierzu s. § 4a EStG Anm. 72).

Nach HGB buchführungspflichtige Körperschaften, die LuF betreiben, unterfallen unmittelbar dem Anwendungsbereich von Abs. 4. Das besondere Wj. gem. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG gilt nur dann für sie, wenn es freiwillig gewählt wurde. Die Bezugsfiktion des § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG greift jedoch nicht. Es kommt in diesen Fällen zur Anwendung von Abs. 4 Satz 2.

Einstweilen frei.

32–34

II. Gewinnzurechnung bei abweichendem Wirtschaftsjahr (Abs. 4 Satz 2)

1. Geltungsbereich

35

Persönlicher Geltungsbereich: Durch die Formulierung „bei diesen Stpfl.“ kommt zum Ausdruck, dass der persönliche Geltungsbereich des Abs. 4 Satz 2 ausschließlich auf den die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 erfüllenden Per-

sonenkreis begrenzt ist (zu den Ausnahmen im Rahmen von Billigkeitsregelungen s. Anm. 30). Die betreffenden Stpfl. müssen daher nach den Vorschriften des HGB buchführungspflichtig sein und über ein Wj. verfügen, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen (zu den Anforderungen, die zur Erfüllung der Voraussetzungen erforderlich sind, s. Anm. 28).

Sachlicher Geltungsbereich: Der sachliche Geltungsbereich der Vorschrift erstreckt sich auf die Gewinnermittlung nach einem abweichenden Wj. (zu dessen Definition s. Anm. 28).

36 2. Zeitliche Bezugsfiktion als Rechtsfolge

Abs. 4 Satz 2 ordnet als Rechtsfolge für seinen Geltungsbereich an, dass der Gewinn als in dem Kj. bezogen gilt, in dem das vom Kj. abweichende Wj. endet. Er definiert mithin eine Bezugsfiktion, die unabhängig von der tatsächlichen Gewinnrealisation innerhalb des jeweiligen Wj. ist. Auswirkung hat die Bezugsfiktion auf die zeitliche Zuordnung des Gewinns zu einem VZ, indem eine Aufteilung des Gewinns auf verschiedene VZ durch die Regelung des Abs. 4 Satz 2 entbehrlich wird. Flankiert wird die Regelung durch § 31 Abs. 2, der anordnet, dass bei einem vom Kj. abweichenden Wj. die VorausZ bereits während des Wj. zu entrichten sind, das im VZ endet.

Beispiel: Eine KapGes. hat ein Wj. vom 1. Februar bis 31. Januar. Der gesamte Gewinn des Wj. wird aufgrund der Bezugsfiktion des Abs. 4 Satz 2, in dem Kj. erfasst, das am 31. Januar endet. Entsprechendes gilt zB auch für ein Wj. vom 2. Februar bis 1. Januar, wenn für dieses Wj. wirtschaftliche Gründe (s. hierzu Anm. 44) vorliegen. Gleichzeitig sind auch die in dem Wj. geleisteten VorausZ auf die Steuerschuld des Wj. anzurechnen.

Konkurrierende Bezugsfiktionen: Ist eine Körperschaft mit abweichendem Wj. an einer PersGes. mit nicht identischem abweichenden Wj. beteiligt, kann es zu Konkurrenzsituationen zwischen den Bezugsfiktionen des Abs. 4 Satz 2 und des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG kommen. Entsprechendes gilt, wenn das Wj. der PersGes. dem Kj. entspricht. In diesen Fallkonstellationen sind die Einkünfte aus der PersGes. als laufender Geschäftsvorfall in dem Wj. der Körperschaft zu erfassen, in dem dieser Geschäftsvorfall verwirklicht wurde, da der Beteiligungsgewinn in dem Gewinn der Körperschaft aufgeht, so dass ausschließlich die Bezugsfiktion des Abs. 4 Satz 2 für die Zuordnung zu dem jeweiligen VZ entscheidend ist (s. hierzu BFH v. 30.9.1964 – I 231, 232/62 U, BStBl. III 1965, 54 zu der Fallkonstellation einer Körperschaft mit abweichendem Wj., die an einer PersGes. mit Wj. = Kj. beteiligt war). Daraus folgt, dass auch Gewinne aus der Veräußerung der PersGes., für die die Bezugsfiktion des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG nicht gilt (s. hierzu BFH v. 18.8.2010 – X R 8/07, BStBl. II 2010, 1043), in dem VZ bei der Körperschaft zu versteuern sind, in dem das Wj. der Körperschaft endet.

Grenzen der Bezugsfiktion: Die gesetzliche Anordnung des Abs. 4 Satz 2 bezieht sich lediglich auf die formelle zeitliche Zuordnung zu einem Bemessungszeitraum. Dies kann zwar im Fall von kalenderjahrübergreifenden Rechtsänderungen vor- oder nachteilig sein, darüber hinausgehende materielle Rechtsfolgen können hieraus aber nicht resultieren. Insbes. verdrängt Abs. 4 Satz 2 im Fall des innerhalb des Wj. eintretenden Wechsels von der unbeschränkten zur beschränkten StPfl. und umgekehrt nicht die Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 3, so dass in dieser Konstellation jede StPfl. einen eigenen Bemessungszeitraum hat.

III. Umstellung auf abweichendes Wj. (Satz 3) Anm. 36–40 § 7 KStG

► *Besonderheit bei der Organshaft:* § 14 Abs. 1 Satz 2 formuliert für die Fälle, in denen sowohl OT als auch OG ein abweichendes Wj. haben und das Wj. des OT vor dem Wj. der OG endet, eine Abs. 4 Satz 2 verdrängende zeitliche Zuordnungsregelung. Hiernach wird durch die Formulierung „für das Kj. zuzurechnen“ klargestellt, dass das Einkommen der OG in dem hier behandelten Fall dem OT im gleichen Kj. zuzurechnen ist (s. detailliert WALTER/STÜMPER, GmbHR 2003, 652). Ohne diese spezielle Regelung würde sich aufgrund von Abs. 4 Satz 2 die Einkommenszurechnung nach dem Wj. der OG und der VZ für die Versteuerung des zugerechneten Einkommens beim OT nach dessen Bilanzstichtag richten (ebenso für § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG WASSERMAYER, GmbHR 2003, 313; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 818; aA H 62 KStH 2004 unter uE nicht zutreffenden Verweis auf BFH v. 29.10.1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126).

Einstweilen frei.

37–39

III. Umstellung auf abweichendes Wirtschaftsjahr (Abs. 4 Satz 3)

1. Tatbestandsmerkmale

a) „Umstellung“

40

Begrifflich fordert Satz 3 durch die Formulierung „Umstellung“, dass der Stpfl. zuvor seinen Gewinn nach einem anderen Wj. (kalenderjährlich oder anderes vom Kj. abweichendes Wj.) ermittelt hat. Das Tatbestandsmerkmal der „Umstellung“ bildet hierbei die entscheidende Zugangsvoraussetzung für die Anwendung von Satz 3. Liegt keine Umstellung des Wj. vor, ist Satz 3 nicht anwendbar (BFH v. 27.9.1979 – IV R 89/76, BStBl. II 1980, 94). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die erstmalige Wahl eines Wj. mangels Erfüllung des hier behandelten Tatbestandsmerkmals mit Ausnahme von § 42 AO keinen Restriktionen unterliegt (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, GmbHR 2004, 815; v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BStBl. II 2010, 230; zur Kritik an der Anwendung von § 42 AO bei erstmaliger Ausübung des Wahlrechts s. ROSE/GLORIUS-ROSE, DB 2004, 2174). Ebenfalls keine Umstellung stellt ein abschließendes, sich automatisch ergebendes Rumpfwj. dar, das bei unterjähriger Beendigung der StPfl. (auch durch Umwandlungsvorgänge), beim Übergang zur Liquidationsbesteuerung oder bei Beendigung der handelsrechtl. Buchführungspflicht entsteht (s. hierzu auch Anm. 28). Zu weiteren Einzelheiten s. auch § 4a EStG Anm. 56 f.

Parallele handelsrechtliche Geschäftsjahresumstellung: Notwendige, aber nicht hinreichende Voraussetzung (vgl. Nds. FG v. 2.10.2008 – 6 K 485/05, DStRE 2010, 345, rkr.) für die „Umstellung“ des stl. Wj. ist, dass aufgrund des geltenden Maßgeblichkeitsgrundsatzes gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG ebenfalls eine wirksame Umstellung des handelsrechtl. Geschäftsjahres erfolgt. Hierbei geht die hM davon aus, dass das Geschäftsjahr einen korporativen Satzungsbestandteil bildet (zur GmbH vgl. PRIESTER, GmbHR 1992, 584 mwN), so dass die Änderung des Geschäftsjahres eine Satzungsänderung darstellt, für die die entsprechenden Formvorschriften zu beachten sind. Bei einer GmbH zB bedarf es daher auf Basis von § 53 GmbHG eines qualifizierten Mehrheitsbeschlusses der Gesellschafter, der notariell beurkundet werden muss. Wirksamkeit erlangt die handelsrechtl. Geschäftsjahresumstellung gem. § 54 Abs. 3 GmbHG mit der Eintragung im Handelsregister, die vor Beginn des abgeänderten Ge-

schäftsjahres erfolgen muss (FG Nürnberg. v. 6.10.1998 – I 243/96, EFG 1998, 1693, rkr.; JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 71 mwN; BFH v. 18.9.1996 – I B 31/96, BFH/NV 1997, 378, fordert zumindest eine Eintragung vor Ablauf des neuen Wj.). Die Umstellung des Geschäftsjahres, das diesen Ansprüchen nicht genügt, wird auch durch eine spätere Eintragung in das Handelsregister nicht rückwirkend geheilt (ORTH, DB 2000, 2136; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 7 Rn. 37).

41 **b) Umstellung auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum**

Weiteres Tatbestandsmerkmal für die Anwendung von Abs. 4 Satz 3 ist die Umstellung auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum. Der Anwendungsbereich ist damit eröffnet, wenn der Stpfl. sein Wj. vom Kj. auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum bzw. von einem vom Kj. abweichenden Zeitraum auf einen anderen vom Kj. abweichenden Zeitraum umstellt.

Keine Anwendung bei Umstellung auf kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr: Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass eine Umstellung eines bisherigen vom Kj. abweichenden Wj. auf das Kj. nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 4 Satz 3 fällt, so dass ein Einvernehmen mit dem FA nicht erforderlich ist. Hierbei ist allerdings der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG zu beachten, so dass es für die stl. Anerkennung der Wj.-Umstellung auf das Kj. auch einer zivilrechtl. wirksamen Umstellung des Geschäftsjahres (s. hierzu Anm. 40) bedarf.

Zusatzerfordernis regelmäßiger Abschlüsse: Das Wj., das auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum umgestellt wird, muss darüber hinaus den Anforderungen von regelmäßigen Abschlüssen (s. Anm. 28) iSd. Abs. 4 Satz 1 genügen.

c) Umstellung im Einvernehmen mit dem Finanzamt

42 **aa) Bedeutung des Einvernehmens**

Die Wirksamkeit der Umstellung des Wj. auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum erfordert als letztes Tatbestandsmerkmal, dass die Umstellung im Einvernehmen mit dem FA erfolgt. Diese Formulierung bedeutet dabei nichts anderes als mit Zustimmung des FA (BFH v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85; v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238; v. 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50). Die Zustimmung kann im Vorfeld der Umstellung als Einwilligung oder im Nachhinein als Genehmigung durch das FA erteilt werden (ebenso LAMBRECHT in GOSCH II, § 7 Rn. 52). Daraus folgt, dass eine Umstellung des Wj. auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum ohne Zustimmung des FA stl. unwirksam ist. Zwischen Abs. 4 Satz 3 und § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG, der die Zustimmung des FA fordert, besteht in diesem Punkt folglich trotz abweichender Formulierung kein materieller Unterschied.

43 **bb) Zweck des Einvernehmenserfordernisses**

Dass die Umstellung des Wj. auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum stl. nur wirksam ist, wenn sie im Einvernehmen mit dem FA vorgenommen wird, wurde mit § 5 Abs. 2 Satz 3 durch das Ges. zur Änderung strechtl. Vorschriften v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352; s. auch Anm. 2) in das KStG eingefügt. Zweck des Einvernehmenserfordernisses ist dabei die Vermeidung willkürlicher (missbräuchlicher) Änderungen des Wj. durch den Stpfl. (BTDrucks. II/481, 72), die immer dann angenommen werden, wenn Änderungen des Wj. ohne ernsthafte betriebliche Gründe nur steuermotiviert vorgenommen werden.

Das Erfordernis des Einvernehmens will also ganz allg. unangemessene Gestaltungen durch missbräuchliche Ausübung des handelsrechtl. Wahlrechts verhindern (BFH v. 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50).

cc) Einvernehmenserklärung oder -versagung als Ermessensentscheidung

44

Die Erklärung des Einvernehmens oder dessen Versagung stellt eine Ermessensentscheidung der FinBeh. iSd. § 5 AO dar (BFH v. 24.1.1963 – IV 46/62 S, BStBl. III 1963, 142; v. 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287; v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85; v. 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50; v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672; v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5).

Ausübung des Ermessens: Das FA hat bei seiner Ermessensausübung den entscheidungserheblichen Sachverhalt erschöpfend und einwandfrei zu ermitteln (BFH v. 22.2.1972 – VII R 80/69, BStBl. II 1972, 544; v. 31.3.1976 – I R 51/74, BStBl. II 1976, 499). Ermittlungsfehler des FA hinsichtlich der die Ermessensentscheidung tragenden Gründen gehen dabei zu Lasten der FinBeh., so dass die Entsch. des FA wegen Ermessens Fehlgebrauch gerichtlich aufgehoben werden kann (BFH v. 15.6.1983 – I R 76/82; BStBl. II 1983, 672 mwN). Im Rahmen seiner Ermessensausübung hat das FA die betriebswirtschaftlichen Erwägungen des Stpfl. für die Umstellung des Wj. und die die Interessen der Allgemeinheit berührenden stl. Auswirkungen gegeneinander abzuwägen und im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens seine Entsch. zu treffen (BFH v. 24.1.1963 – IV 46/62 S, BStBl. III 1963, 142; v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85; v. 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87; v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672). Dabei werden die Interessen der Allgemeinheit berührt, soweit durch die Umstellung ein Steuervorteil erreicht wird. Gleichzeitig hat das FA aber auch als Bedingung für die Erklärung des Einvernehmens die Einhaltung der materiell-rechtl. Voraussetzungen in seine Entsch. einzubeziehen. Hierzu gehören die Wirksamkeit der handelsrechtl. Geschäftsjahresumstellung und die Einhaltung des Kriteriums „regelmäßige Abschlüsse“. Ferner darf auf Basis der Umstellung grds. nur ein Rumpfwj. entstehen (BFH v. 7.2.1969 – VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337).

► *Zu berücksichtigende Interessen des Stpfl. bei der Ermessensausübung:* Das FA hat sein Einvernehmen zu erteilen, wenn der Stpfl. ernsthafte betriebliche bzw. wirtschaftliche Gründe für die Umstellung des Wj. auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum vorweisen kann (BFH v. 24.1.1963 – IV 46/62 S, BStBl. III 1963, 142; v. 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287; v. 9.11.1966 – VI 303/65, BStBl. III 1967, 111; v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85; v. 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87; v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672). Es hat allerdings nicht zu fordern, dass die Umstellung des Wj. betriebsnotwendig oder dringend erforderlich ist. Es reicht aus, wenn die Umstellung eine auf Dauer nützliche Maßnahme für den Betrieb des Stpfl. darstellt (BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238; zu Einzelfällen anzuerkennender Gründe s. § 4a EStG Anm. 64). Wesentliche Einzelfälle anzuerkennender Gründe sind das Ausräumen von Inventurschwierigkeiten (BFH v. 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287), die Rationalisierung von Betriebsabläufen (BFH v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672) und die Vereinheitlichung des Abschlussstichtags im Konzern (ebenso § 4a EStG Anm. 64 mwN). Die Erlangung ausschließlich stl. Vorteile bzw. die Vermeidung von stl. Nachteilen aufgrund der Umstellung des Wj. stellen hingegen keine positiv zu berücksichtigenden Inte-

ressen des Stpfl. bei der Ermessensausübung dar (BFH v. 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50). Mit dem Vorhandensein von ernsthaften betrieblichen Gründen dürfen jedoch stl. Vorteile einhergehen. Das Gewicht der für die Umstellung geltend gemachten Gründe muss dabei lediglich in einem angemessenen Verhältnis zu dem mit der Umstellung verbundenen Steuervorteil stehen (BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238).

► *Begrenzte Überprüfbarkeit der Ermessensausübung:* Nach § 102 FGO dürfen die FG eine Ermessensentscheidung der FinBeh. nur auf Ermessensüberschreitung und Ermessens Fehlgebrauch hin prüfen. Es ist ihnen grds. verwehrt, ihre eigene Ermessensentscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der FinBeh. zu setzen (s. nur BFH v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672 mwN). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht nur bei der so genannten Ermessenseinengung, wenn nur eine bestimmte Entsch. möglich ist, während jede andere notwendig zu einem Ermessensfehler führen müsste (BFH v. 18.9.1981 – VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801). Dies wäre uE bei einer Umstellung des Wj. aufgrund der Begr. eines Organschaftsverhältnisses der Fall (s. hierzu Anm. 48). Würde das FA dieser Umstellung die Anerkennung versagen, könnte das FG seine positive Entsch. an die Stelle der negativen des FA setzen.

45 dd) Verfahren

Um das Einvernehmen des FA für die Umstellung des Wj. herbeizuführen, bedarf es eines Antrags des Stpfl., der dessen entsprechende Absicht erkennen lässt. Dieser Antrag kann formlos im Rahmen der StErklärung oder vorab außerhalb des Veranlagungsverfahrens gestellt werden (BFH v. 24.1.1963 – IV 46/62 S, BStBl. III 1963, 142; R 4a Abs. 2 Satz 1 EStR 2008). Der Stpfl. hat dabei der FinBeh. die Tatsachen mitzuteilen, aufgrund derer das Einvernehmen erteilt werden soll, sowie die gesellschaftsrechtl. erforderlichen Unterlagen seinem Antrag beizufügen. Ihm obliegt im Weiteren nach allgemeinen Verfahrensgrundsätzen die Beweislast für die von ihm angeführten wirtschaftlichen Gründe, die die von ihm angestrebte und insoweit begünstigende Rechtsfolge der Umstellung des Wj. rechtfertigen (ebenso LAMBRECHT in GOSCH II. § 7 Rn. 52). Das FA trifft hingegen die Pflicht zur Aufklärung und Erörterung dieser Gründe (BFH v. 9.11.1966 – VI 303/65, BStBl. III 1967, 111). Ein Verstoß gegen diese Pflichten führt zu einem Ermessens Fehlgebrauch seitens des FA.

Form der Einvernehmenserklärung: Das FA hat sein Einvernehmen oder dessen Versagung gegenüber dem Stpfl. zu erklären (BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238). Die Erklärung unterliegt keiner bestimmten Form und kann daher schriftlich, mündlich oder auch durch konkludentes Verhalten, zB durch antragsgemäße oder -widrige Veranlagung erfolgen (s. auch § 4a EStG Anm. 64).

Rechtsbehelfsfähiger Grundlagenbescheid: Formal-rechtlich stellt die Einvernehmenserklärung oder -versagung einen selbständig anfechtbaren Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO dar, der für das Veranlagungsverfahren und bei unverändertem Sachverhalt auch für jedes nachfolgende Veranlagungsverfahren Bindungswirkung entfaltet (BFH v. 18.3.1964 – IV 284/63 U, BStBl. III 1964, 306; aA B. LANG in ERNST & YOUNG, § 7 Rn. 72, die bei einer Einvernehmensversagung durch abweichende Veranlagung keinen selbständig anfechtbaren Verwaltungsakt annimmt). Zu Bindung, Widerruf und Fristen s. § 4a EStG Anm. 64.

2. Rechtsfolgen

a) Positive Erklärung des Einvernehmens

46

Stimmt das FA der Umstellung des Wj. auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum zu, erlangt das neu gewählte Wj. Relevanz für die stl. Gewinnermittlung. Der erste Gewinnermittlungszeitraum wird dabei ein Rumpfwj. darstellen. Erst das sich an das Rumpfwj. anschließende Wj. wird den Regelzeitraum des § 8b Abs. 1 Satz 1 EStDV von zwölf Monaten umfassen.

b) Versagung des Einvernehmens

47

Versagt das FA seine Zustimmung zur Umstellung des Wj., ist der stl. Gewinn nach dem vor der Umstellung des Wj. maßgebenden Wj. zu ermitteln (BFH v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85; v. 7.2.1969 – VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337). Hat der Stpfl. seinen handelsrechtl. Abschluss auf den unzulässigen Zeitpunkt erstellt, kommt es zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG. Die Wahl des unzulässigen Abschlussstichtags beeinflusst dabei – isoliert betrachtet – nicht die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (BFH v. 12.3.1953 – IV 496/52 U, BStBl. III 1953, 117), die das FA zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO berechtigen würde. Die Schätzungsbefugnis greift erst ein, wenn der Stpfl. im Weiteren keinen Abschluss auf das Ende des bisherigen Wj. vorlegen kann. Hierbei ist allerdings anzumerken, dass in der Praxis zB auf den bisherigen Abschlussstichtag keine Inventur durchgeführt wurde, so dass idR die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung aus diesem Grund verloren gehen wird. Die Schätzung seitens des FA kann dergestalt geschehen, dass eine zeitanteilige Aufteilung der Gewinne, die für die das Kj. berührenden abweichenden Wj. ausgewiesen worden sind, vorgenommen wird (BFH v. 23.9.1999 – IV R 41/98, BStBl. II 2000, 24).

3. Exkurs: Besonderheiten der Umstellung des Wirtschaftsjahres bei Organshaft

a) Umstellung des Wirtschaftsjahres in Akquisitionsfällen

48

In Akquisitionsfällen sind Veräußerer und Erwerber regelmäßig bestrebt, bis zum Tag des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (Veräußerer) bzw. ab diesem Tag (Erwerber) wirksame Organschaftsverhältnisse zur Zielgesellschaft zu begründen.

Veräußerer: Das Ziel des Veräußerers, das bestehende Organschaftsverhältnis bis zum Tag des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums fortbestehen zu lassen, kann in den Fällen der unterjährigen Veräußerung der OG durch Begr. eines Rumpfwj. auf den Veräußerungstichtag (24.00 Uhr) erreicht werden. Die FinVerw. sieht in der Beendigung von Organschaftsverhältnissen einen ausreichenden Grund für die Umstellung des Wj., um die Erfüllung des Kriteriums der finanziellen Eingliederung abschließend zu gewährleisten, so dass sie die erforderliche Zustimmung iSd. Abs. 4 Satz 3 erteilt (vgl. R 59 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004, Reduzierung des Ermessens auf Null). Das durch die Umstellung entstehende Rumpfwj. ist Wj. iSd. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (vgl. R 59 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004). Auf das Ende dieses Rumpfwj. kann der GAV wirksam beendet und die Beteiligung an der OG unschädlich für das Organschaftsverhältnis zum

Veräußerer verkauft werden (sog. Mitternachtsregelung gem. R 59 Abs. 2 KStR 2004).

Erwerber: Wird die Beteiligung an der OG zum Ende des Rumpfwj. veräußert, erlangt der Erwerber am ersten Tag, 0 Uhr, des anschließenden Wj. das wirtschaftliche Eigentum an der OG (vgl. R 59 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004), so dass die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung ab Beginn des Wj. der OG zum neuen OT erfüllt ist. Gleichzeitig lässt die FinVerw. bei der Begr. des Organschaftsverhältnisses auch zu, das Wj. direkt im Anschluss erneut umzustellen, um den Abschlussstichtag der OG dem im Organkreis üblichen Abschlussstichtag anzupassen (R 59 Abs. 3 Satz 2 und 3 KStR 2004, auch hier Ermessensreduzierung auf Null).

Mehrfache Umstellung des Wirtschaftsjahres: In größeren Akquisitionsfällen wird das Wj. mit Zustimmung des FA regelmäßig auf einen Stichtag umgestellt, der vor dem Vollzugstag liegt, da der Vollzug der Transaktion im Laufe eines Tages stattfindet und somit die sog. Mitternachtsregelung der R 59 Abs. 2 KStR 2004 nicht zur Anwendung kommt. Es kommt folglich zu einer – wenn auch nur kurzen – organschaftslosen Zeit, in der noch keine finanzielle Eingliederung zum Erwerber besteht. Soll nunmehr nach Vollzug die veräußerte Gesellschaft in den Organkreis des Erwerbers einbezogen werden, kann uE eine erneute Umstellung des Wj. erfolgen, um die finanzielle Eingliederung zum Erwerber herzustellen. Zu dieser Umstellung hat das FA auf Basis von R 59 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004 ebenfalls das Einvernehmen zu erklären. Die Rspr., dass bei Umstellung des Wj. nur ein einziges Rumpfwj. entstehen darf (vgl. BFH v. 7.2.1969 – VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337), kommt in diesem Fall nicht zur Anwendung, da auf Basis jeder Umstellung nur jeweils ein einziges Rumpfwj. entsteht und somit kein Fall dieser Rspr. gegeben ist. Jede Umstellung für sich ist vielmehr auf einen vollen Zwölfmonatszeitraum und nicht auf ein nachgeschaltetes Rumpfwj. gerichtet (s. hierzu allg. STRECK/SCHWEDHELM, BB 1988, 679). Im Anschluss daran kann schließlich noch eine dritte Umstellung erfolgen, um die Abschlussstichtage im neuen Organkreis zu vereinheitlichen (R 59 Abs. 3 Satz 2 KStR 2004). Diese letzte Umstellung bedarf keiner Zustimmung des FA, wenn sie auf das Kj. erfolgt. Das Kriterium der „Regelmäßigkeit“ iSd. Abs. 4 Satz 1 (s. hierzu Anm. 28) ist dabei trotz der ggf. dreimaligen Umstellung des Wj. weiterhin erfüllt, da die jeweiligen Umstellungen durch die Begr. und Beendigung der Organschaftsverhältnisse sowie die Vereinheitlichung des Abschlussstichtags auf wichtigen Gründen basieren.

Voraussetzung für die Umstellung des Wj. zur Begr. und Beendigung von Organschaftsverhältnissen ist allerdings vor dem Hintergrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch, dass zivilrechtl. wirksame Geschäftsjahresumstellungen (zu diesen s. Anm. 40) erfolgt sind.

49 b) Begründung und Beendigung von Organschaften durch Umwandlung

Automatisch entstehende Rumpfwirtschaftsjahre: Kommt es im Rahmen der Umwandlung der OG zur Beendigung ihrer StPflcht, da sie zivilrechtl. (Verschmelzung und Aufspaltung) oder stl. (kreuzender Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes.) untergeht, entsteht auf den stl. Übertragungstichtag automatisch ein Rumpfwj., für dessen Begr. es nicht der gesellschaftsrechtl. Wirksamkeit sowie der Zustimmung des FA bedarf (BFH v. 21.12.2005 – I R 166/05, BStBl. II 2006, 469, zur Verschmelzung). Diese Fälle stellen keine „Umstellung“ iSd. Abs. 4 Satz 3 dar (s. auch Anm. 40). Auf das Ende des auf den stl.

Übertragungsstichtag entstehenden Rumpfwj. endet das jeweilige Organschaftsverhältnis (s. dazu BFH v. 21.12.2005 – I R 166/05, BStBl. II 2006, 469).

Beispiel: Die OG hat ein kalenderjahrgleiches Wj. Sie soll nunmehr mW zum 30. April auf ihren OT verschmolzen werden. Durch die Verschmelzung entsteht stl. ein Rumpfwj. auf den 30. April, ohne dass es der Zustimmung des FA oder einer gesellschaftsrechtl. Wirksamkeit der Umstellung des Geschäftsjahres bedarf.

Wahl eines anderweitigen Abschlussstichtags: Soll die OG in einen anderen Rechtsträger nach §§ 20, 21 UmwStG eingebracht werden, ist zwischen der Beendigung und Begr. von Organschaftsverhältnissen zu differenzieren.

► *Beendigung:* Soll das Organschaftsverhältnis der OG zum bisherigen OT aufgrund der Einbringung unterjährig beendet werden, bedarf es der Umstellung des Wj. der OG. Zu dieser Umstellung des Wj. hat die FinBeh. ihre Zustimmung nach Abs. 4 Satz 3 zu erteilen (vgl. R 59 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004). Jedoch bedarf es auch der korrespondierenden handelsrechtl. Geschäftsjahresumstellung.

► *Begründung:* Ob es für die wirksame Begr. eines Organschaftsverhältnisses zum neuen OT einer Umstellung des Wj. bedarf, um die ganzjährige finanzielle Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 zu gewährleisten, ist zunächst die Frage nach einer eventuellen umwandlungssteuerrechtl. Rechtsnachfolge oder Besitzzeitanrechnung zu stellen. Ist diese gegeben und dadurch die ganzjährige finanzielle Eingliederung sichergestellt, bedarf es grds. keiner Umstellung des Wj. (s. aber BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314; zum Anteilstausch unter Nichtanerkennung der Rspr., BFH v. 28.7.2010 – I R 111/09, BFH/NV 2011, 67). Ist im Rahmen der Umwandlung keine Rechtsnachfolge bzw. Besitzzeitanrechnung gegeben (zB Einbringungen zum gemeinen Wert), bedarf es unter entsprechender Änderung des Geschäftsjahres der Umstellung des Wj. der OG, wenn der OT unterjährig wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile an der OG wird. Auch zu dieser Umstellung hat die FinVerw. gem. R 59 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004 ihre Zustimmung zu erteilen.

