

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- Einführung weitestgehend belastungsneutraler Umgliederungsvorschriften beim Übergang auf das Halbeinkünfteverfahren
- Fundstelle: JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

## § 36

### Endbestände

idF des KStG 2002 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169;  
zuletzt geändert durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) *unverändert*

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

## KStG § 36

### (3) (weggefallen)

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

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

(6) *unverändert*

**(6a) <sup>1</sup>Ein sich nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 ergebender positiver Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat, mindert in Höhe von 5/22 seines Bestands einen nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden positiven Bestand des Teilbetrags im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) bis zu dessen Verbrauch. <sup>2</sup>Ein sich nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 ergebender positiver Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat, erhöht in Höhe von 27/5 des Minderungsbetrags nach Satz 1 den nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden Bestand des Teilbetrags, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent ungemildert unterlegen hat. <sup>3</sup>Der nach Satz 1 abgezogene Betrag erhöht und der nach Satz 2 hinzugerechnete Betrag vermindert den nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden Bestand des Teilbetrags, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat.**

(7) *unverändert*

## § 34

### Schlussvorschriften

idF des KStG 2002 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

...  
**(13f) § 36 ist in allen Fällen, in denen die Endbestände im Sinne des § 36 Abs. 7 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind, in der folgenden Fassung anzuwenden:**

#### § 36 Endbestände

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

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

(3) (weggefallen)

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

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

### KStG § 36

vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) ist vorrangig mit dem positiven zusammengefassten Teilbetrag im Sinne des Satzes 1 zu verrechnen.

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

(6a) Ein sich nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 ergebender positiver Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat, mindert in Höhe von  $\frac{5}{22}$  seines Bestands einen nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden positiven Bestand des Teilbetrags im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) bis zu dessen Verbrauch. Ein sich nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 ergebender positiver Teilbetrag, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat, erhöht in Höhe von  $\frac{27}{5}$  des Minderungsbetrags nach Satz 1 den nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden Bestand des Teilbetrags, der nach dem 31. Dezember 1998 einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent ungemildert unterlegen hat. Der nach Satz 1 abgezogene Betrag erhöht und der nach Satz 2 hinzugerechnete Betrag vermindert den nach Anwendung der Absätze 1 bis 6 verbleibenden Bestand des Teilbetrags, der einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent unterlegen hat.

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

(13g) § 37 Absatz 1 ist in den Fällen des Absatzes 13f in der folgenden Fassung anzuwenden:  
,(1) Auf den Schluss des Wirtschaftsjahrs, das dem in § 36 Absatz 1 genannten Wirtschaftsjahr folgt, wird ein Körperschaftsteuerguthaben ermittelt. Das Körperschaftsteuerguthaben beträgt  $\frac{15}{55}$  des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 45 Prozent belasteten Teilbetrags zuzüglich  $\frac{1}{6}$  des Endbestands des mit einer Körperschaftsteuer von 40 Prozent belasteten Teilbetrags.'

...

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

**Schrifttum:** Balmes, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009, BB 2010, 873; Bareis, Verfassungswidriger Übergang auf das Halbeinkünfteverfahren. Anmerkungen zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, FR 2010, 472, FR 2010, 455; Korn, Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar, NWB 2010, 640; Prinz, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009, GmbHR 2010, 375; Wassermeyer, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 17.11.2009, DB 2010, 425.

## Kompaktübersicht

**Grundinformation:** § 36 wurde durch das JStG 2010 in Bezug auf die Technik der Umgliederung des EK 45 neu gefasst. Die bisherige Regelung war verfassungswidrig, da sie nicht nur in atypischen Einzelfällen zu einem Verlust von KStMinderungspotenzial führte und es nach Auffassung des BVerfG (v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05) für die Umgliederung andere Verfahren als die damaligen Vorschriften gegeben hätte, die für die betroffenen Stpfl. weniger belastend gewesen wären. J 10-1

Die vormalige Umgliederung des EK 45 führte in der Praxis häufig zu einem negativen EK 02, das anschließend mit EK 40 verrechnet wurde. In zahlreichen Fällen wurde aus dem EK 45 vor Umgliederung ein betragsgleiches EK 40 nach Umgliederung. Da das EK 40 ein geringeres Anrechnungsguthaben vermittelt als das EK 45, resultierte aus der Rückumgliederung des EK 02 somit ein Verlust von Anrechnungsguthaben und im Zusammenhang mit § 37 KStMinderungspotenzial. Dies vermeidet der nunmehr stattdessen neu eingefügte Absatz 6a. Danach erfolgt eine Verrechnung des EK 45 mit dem EK 02 maximal bis zur Höhe des positiven Bestands an EK 02. Ein negativer Bestand an EK 02 ist damit ausgeschlossen. In der Folge ergeben sich nunmehr bei den noch offenen Fällen häufig zwei oder drei Endbestände, nämlich EK 45, EK 40 und EK 0, während bislang das EK 45 komplett verrechnet wurde und damit bei den Endbeständen nicht mehr auftrat.

**Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2002* s. § 36 Anm. 2. J 10-2

► **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Im Rahmen des JStG 2010 wurde die in der Praxis materiell bedeutsamste Vorschrift, der Abs. 3, gestrichen und durch Abs. 6a ersetzt. Abs. 3 enthielt die so genannte Umgliederungsfalle (s. § 36 Anm. 42).

Die Neufassung des § 36 war im ursprünglichen Gesetzgebungsverfahren nicht vorgesehen, sondern wurde erst aufgrund der Beschlüsse des Finanzausschusses aufgenommen, um damit den zeitlichen Vorgaben des BVerfG, die von ihm erkannte verfassungswidrige Situation bis zum 1.1.2011 zu beseitigen, nachzukommen.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Für die Anwendung von § 36 sieht § 34 Abs. 13f. eine gesonderte Anwendungsregelung vor. Danach ist § 36 in allen Fällen, in denen die Bestände iSd. § 36 Abs. 7 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind, anzuwenden. J 10-3

**Grund und Bedeutung der Änderungen:** Grund für die Einführung von Absatz 6a sind die Vorgaben des BVerfG in dessen Beschl. v. 17.11.2009 J 10-4

(1 BvR 2192/05, FR 2010, 472; zur Diskussion des Beschlusses s. insbes. Bareis, FR 2010, 455 sowie Prinz, GmbHR 2010, 375; daneben Balmes, BB 2010, 873; Korn, NWB 2010, 640; Wassermeyer, DB 2010, 425). Der bisherige Abs. 3 sah vor, dass das EK 45 iHv. 27/22 seines Bestands zu einer Erhöhung des EK 40 und iHv. 5/22 seines Bestands zu einer Minderung des EK 02 führte, das dadurch auch negativ werden konnte und in der Praxis auch häufig wurde. Im Anschluss daran war nach Abs. 4 ein negativer Bestand des EK 0, das sich aus dem EK 01, EK 02 und EK 03 zusammensetzte, mit einem positiven Bestand an EK 40 zu verrechnen. Im Ergebnis wäre in der Praxis ohne Gestaltungsmaßnahmen das EK 45 zu einem betragsmäßig identischen Bestand an EK 40 geworden. Da das EK 40 lediglich iHv. 10/60 zu einer KStMinderung führt im Gegensatz zu 15/55 beim EK 45, kommt es zu einem Verlust an KStMinderungspotenzial und damit zu zum Teil beträchtlichen materiellen Einbußen bei den betroffenen Unternehmen. Um diesen Nachteilen zu entgehen, nutzten viele Unternehmen die kurze Übergangsfrist von nur einem Jahr zur Vornahme massiver Gewinnausschüttungen, welche das KStAufkommen des Staates aufgrund der Erstattungsansprüche der Unternehmen in 2001 sogar negativ werden ließ (s. die Übersicht in § 36 Anm. 3).

Das BVerfG verwarf die Argumente des BMF für die bisherigen Regelungen, welche der Vereinfachung dienen sollten und darüber hinaus den Unternehmen ausreichend Gestaltungsmöglichkeiten geboten hätten, um die Umgliederungsfälle, welche sich in dem Verlust von KStMinderungspotenzial äußerte, zu umgehen. Nach Ansicht des BVerfG hätte es mildere Mittel gegeben, zB indem das KStMinderungspotenzial unmittelbar aus dem EK 45 und EK 40 abgeleitet worden wären. Es verwies dabei auf Stellungnahmen von Wirtschaftsverbänden und anderen Sachverständigen im Rahmen des damaligen Gesetzgebungsverfahrens, die derartige Vorschläge unterbreiteten. Den Hinweis auf Gestaltungsmöglichkeiten des Stpfl., mit denen der nachteiligen Gesetzesänderung ausgewichen werden kann, lässt das BVerfG zugunsten des Gesetzgebers in dem Beschl. v. 17.11.2009 nur dann gelten, wenn diese zweifelsfrei legal sind, mit keinem unzumutbaren Aufwand verbunden sind und schließlich keine nennenswerten finanziellen und rechtlichen Risiken mit sich bringen. Diesen Kriterien genügten die bisherigen Regelungen nicht. So führte das im Rahmen der Gestaltungsmöglichkeiten angeführte Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren zu einer Liquiditätsbeanspruchung der dies nutzenden Körperschaften. Es waren Beschlüsse zu fassen, welche in Abhängigkeit von der Rechtsform bestimmten gesellschaftsrechtlichen Restriktionen unterlagen. Schließlich waren die steuerlichen Vorteile dieser Verfahren von den Verhältnissen der jeweiligen Anteilseigner abhängig. Nachdem von dieser Situation nicht nur atypische Einzelfälle betroffen waren, überschritt der Gesetzgeber damals

die ihm zustehenden Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnisse. Die Vorteile der Typisierung bzw. Pauschalierung müssen in einem angemessenen Verhältnis zur Gleichheit der steuerlichen Belastung der betroffenen Unternehmen stehen. Dies war nach Überzeugung des BVerfG nicht mehr der Fall.

Demgegenüber hatte der BFH in seiner Entsch. v. 31.5.2005 (I R 107/04, BStBl. II 2005, 884) für die aus seiner Sicht gegebene Verfassungsmäßigkeit der Umgliederungsvorschriften die Ausweichmöglichkeiten sowie den Vereinfachungsaspekt angeführt und insofern die Ansicht der FinVerw. geteilt. Nach Auffassung des BFH hielt sich der Gesetzgeber noch im Rahmen seiner Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis, da er nicht alle denkbaren Fallgestaltungen berücksichtigen muss.

Ausweislich des Berichts des Finanzausschusses (BTDrucks. 17/3549, 32 f) geht der Gesetzgeber davon aus, dass die Beanstandungen des BVerfG in dessen Beschl. v. 17.1.2009, insbesondere dass die Umgliederung des EK 45 in EK 40 und EK 02 für diejenigen Unternehmen zu einem Wegfall von KStMinderungspotenzial führen kann, die nur über einen geringen oder keinen Bestand an EK 02 verfügen, fristgemäß und gleichheitsgerecht umgesetzt wurden. Der Finanzausschuss betont dabei, dass durch die Streichung des Abs. 3 und Einfügung des Abs. 6a eine einfache Regelung gefunden wurde, die komplizierte Folgeänderungen vermeidet. Angeführt werden dabei die Veränderungen des EK 02. Diese Erkenntnis der Einfachheit und Gleichheitsgerechtigkeit hätte den Gesetzgeber allerdings bereits bei Verabschiedung des StSenkG v. 23.10.2000 ereilen können.

Die jetzige Umgliederungsvorschrift des Abs. 6a führt tendenziell zu einer Entlastung der betroffenen Unternehmen (s. Anm. J 10-6).

Die übrigen Änderungen in Abs. 2, Abs. 4 und Abs. 5 sind entweder redaktioneller Natur oder resultieren aus dem Ersatz des Abs. 3 durch Abs. 6a.

## Die Änderungen im Detail

### ■ Absätze 2 bis 5 (Redaktionelle Anpassungen und Folgeänderung zur Umstellung der Umgliederungssystematik)

**Abs. 2:** Die Ergänzung um den Klammerzusatz, dass § 54 Abs. 11 Satz 1 KStG 1999 den Teilbetrag, der einer KSt. iHv. 45 % unterlegen hat, umfasst, dient ausschließlich dem besseren Verständnis der Norm. Eine materielle Änderung bringt diese Ergänzung nicht mit sich.

J 10-5

**Abs. 3:** Mit Streichung des Abs. 3 wird die bisherige vollständige Umgliederung des EK 45 aufgehoben. Die Streichung ist im Zusammenhang mit der Einführung des Abs. 6a zu sehen.

**Abs. 4:** Die Beschränkung auf Abs. 2 ist eine Folgeänderung der Streichung des Abs. 3.

**Abs. 5:** Die Beschränkung auf Abs. 2 ist eine Folgeänderung der Streichung des Abs. 3.

### ■ Absatz 6a (Änderung der Umgliederungssystematik)

J 10-6 **Geänderte Bezugsgröße für die Umgliederungssystematik:** Im Gegensatz zum bisherigen Abs. 3 ist Bezugsgröße für die Umgliederung gemäß Abs. 6a nicht ausschließlich der Bestand an EK 45, sondern vielmehr das im EK 45 enthaltene KStMinderungspotenzial. Dieses bildet die Basis für die drei Umgliederungsschritte, welche in den Sätzen 1–3 des Abs. 6a normiert sind.

- **Satz 1:** Zunächst bestimmt Satz 1, dass die Umgliederung des EK 45 sich an die Abs. 1–6 anschließt. Dies bedeutet, dass zunächst die Bestandteile des vEK letztmalig zu ermitteln sind, in der Regel zum 31.12. 2000 (s. § 36 Anm. 10). Anschließend erfolgt eine Verrechnung mit Gewinnausschüttungen, welche auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen oder mit anderen Ausschüttungen (s. § 36 Anm. 20 ff.). Durch den Wegfall des Abs. 3 schließt sich als nächster Schritt die Zusammenfassung der nicht mit KSt. belasteten Teile des EK 01 bis EK 03 an, je nachdem ob deren Summe negativ (Abs. 4; s. § 36 Anm. 50 ff.) oder Null bzw. positiv ist (Abs. 5; s. § 36 Anm. 70 ff.). Abs. 6 enthält die Vorschrift zur Verrechnung von mit KSt. belasteten Teilbeträgen, sofern diese negativ sind (s. § 36 Anm. 80 ff.). Verbleibt nach diesen einzelnen Schritten zur Verrechnung und Zusammenfassung der verschiedenen vEK-Bestandteile noch ein positives EK 45, ordnet Satz 1 als Rechtsfolge an, dass
- sich das EK 45 iHv. 5/22 seines Bestands vermindert, das nach den vorgenannten Umgliederungs- und Verrechnungsschritten verblieben ist;
  - diese Minderung nur bis zum vollständigen Verbrauch eines nach den vorgenannten Umgliederungs- und Verrechnungsschritten verbliebenen positiven EK 02 erfolgt.

Damit kommt im Ergebnis der jeweils niedrigere Betrag aus 5/22 des Bestands an EK 45 bzw. positiven EK 02 zur Verrechnung. Dies ist der Minderungsbetrag, auf den Satz 2 Bezug nimmt.



Nachfolgende Tabelle 1 zeigt diese Systematik, indem zunächst der maximale Minderungsbetrag errechnet wird, um diesen mit dem sich aus dem EK 02 ergebenden notwendigen Minderungsbetrag zu vergleichen und anschließend den geringen Betrag zur Verrechnung mit dem EK 02 einzusetzen.

**Neufassung der Umgliederungsvorschrift  
Auswirkungen auf das verwendbare Eigenkapital**

	Rechtsgrundlage	Vor- spalte	EK 45 €	EK 40 €	EK 02 €	Gesamt €
<b>1. Bestände vor Umgliederung</b>			550 000	600 000	10 000	1 160 000
2. Ermittlung Minderungsbetrag	§ 36 Abs. 6a S. 1 KStG					
a) Faktor		5/22				
b) Maximaler Minderungsbetrag		125 000				
c) Notwendiger Minderungsbetrag		10 000			-10 000	
3. Erhöhung Teilbetrag EK 10	§ 36 Abs. 6a S. 2 KStG					
a) Faktor		27/5				
b) Basis		10 000		54 000		
4. Saldierung mit Teilbetrag EK 45	§ 36 Abs. 6a S. 3 KStG					0
a) EK 02			10 000			0
b) EK 40			-54 000			
<b>5. Bestände nach Umgliederung</b>			<b>506 000</b>	<b>654 000</b>	<b>0</b>	<b>1 160 000</b>

Verbliebe es bei dieser Verrechnung, würden die betroffenen Körperschaften durch den Wegfall des EK 02 begünstigt, da die KStErhöhung beim EK 02 30/70 dessen Bestands beträgt, während das EK 45 eine geringere KStMinderung vermittelt, nämlich iHv. 15/55 seines Bestands. Im Ergebnis muss daher die Minderung an EK 45 stärker ausfallen als diejenige des EK 02. Nachdem unter dem Regime der KStAnrechnung die Summe der Bestände an vEK mit dem Eigenkapital laut Steuerbilanz übereinstimmen muss, kann eine direkte Verrechnung zwischen EK 45 und EK 02 nicht erfolgen. Der Gesetzgeber wählt zum Ausgleich deshalb eine Verrechnung über das EK 40, das eine noch geringere KStMinderung als das EK 45 vermittelt, nämlich iHv. 10/60 seines Bestands.

Diesen beiden Anforderungen, nämlich einen Ausgleich zwischen entlastender und belastender Wirkung der Umgliederung bei der KSt. zu erreichen und die Höhe des vEK nicht zu verändern, kommt der Gesetzgeber durch die Sätze 2 und 3 nach:

- ▶ **Satz 2:** Gemäß der in Satz 2 angeordneten Rechtsfolge wird das EK 40 iHv. 27/5 des Minderungsbetrags erhöht.
- ▶ **Satz 3:** Nachdem sich die Minderung des EK 02 und Erhöhung des EK 40 betragsmäßig nicht ausgleichen können, erfolgt dies, indem nach Satz 3 das EK 45 jeweils spiegelbildlich um den Minderungsbetrag des EK 02 erhöht bzw. den Erhöhungsbetrag des EK 45 reduziert wird.

Wie die vorstehende Tabelle 1 zeigt, verändert sich aufgrund des Satzes 3 die Höhe des vEK nach den Verrechnungsschritten nicht. Auch bleibt das KStMinderungspotenzial weitestgehend unverändert. Es verbessert sich sogar leicht zu Gunsten der Steuerpflichtigen, wie nachfolgende Tabelle 2, basierend auf den Zahlen der Tabelle 1, zeigt.

**Neufassung der Umgliederungsvorschrift  
Auswirkungen auf das KStMinderungs- bzw. KStErhöhungspotenzial**

	Rechtsgrundlage	EK 45 €	EK 40 €	EK 02 €	Gesamt €
<b>1. Bestände vor Umgliederung</b>		<b>550 000</b>	<b>600 000</b>	<b>10 000</b>	<b>1 160 000</b>
KStMinderung/Erhöhung	§ 27 Abs. 1 KStG 1999				
a) Faktor		15/55	10/60	30/70	
b) Minderungs-/Erhöhungsbetrag		150 000	100 000	-4 286	245 714
<b>2. Bestände nach Umgliederung</b>	§ 37 Abs. 1 KStG	<b>506 000</b>	<b>654 000</b>	<b>0</b>	<b>1 160 000</b>
KStMinderung/Erhöhung					
a) Faktor		15/55	10/60	30/70	
b) Minderungs-/Erhöhungsbetrag		138 000	109 000	0	247 000
<b>3. Differenz Minderungs-/Erhöhungsbetrag</b>		<b>-12 000</b>	<b>9 000</b>	<b>4 286</b>	<b>1 286</b>
in % des Ausgangsbetrags					<b>0,52 %</b>