

# Skript

---

## Körperschaftsteuer

### Skriptgliederung

*Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2023*

---

**Skriptgliederung**

Teil	Inhalt
1	Einführung
2	Persönliche Steuerpflicht
3	Einkommen
4	Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen (§ 8b KStG)
5	Teileinkünfteverfahren
6	Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)
7	Gesellschafter-Fremdfinanzierung
8	Offene und verdeckte Einlagen
9	Organschaft im Körperschaftsteuerrecht
10	Behandlung von Verlusten
11	Liquidation einer Kapitalgesellschaft
12	Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung
13	Steuerbefreiungen

# Skript

---

## Körperschaftsteuer

### Kapitel 1 bis 2

1. Einführung
2. Persönliche Steuerpflicht

*Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2023*

---

# Inhaltsverzeichnis:

<b>1</b>	<b>Einführung .....</b>	<b>1</b>
1.1	<i>Wesen der Körperschaftsteuer.....</i>	<i>1</i>
1.2	<i>Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen .....</i>	<i>1</i>
1.3	<i>Aufbau des KStG.....</i>	<i>2</i>
<b>2</b>	<b>Persönliche Steuerpflicht .....</b>	<b>3</b>
2.1	<i>Unbeschränkte KSt-Pflicht (§ 1 KStG).....</i>	<i>3</i>
2.1.1	<i>Allgemeines .....</i>	<i>3</i>
2.1.2	<i>Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.....</i>	<i>6</i>
2.1.3	<i>Sonstige Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG.....</i>	<i>12</i>
2.2	<i>Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 KStG) .....</i>	<i>20</i>
2.2.1	<i>Ausländische Körperschaften (§ 2 Nr. 1 KStG).....</i>	<i>20</i>
2.2.2	<i>Inländische Körperschaften (§ 2 Nr. 2 KStG).....</i>	<i>21</i>
2.3	<i>Steuerbefreiungen (§§ 5, 6 KStG).....</i>	<i>25</i>
2.3.1	<i>Partielle Steuerpflicht (§ 5 Abs. 1 und 2, § 6 KStG) .....</i>	<i>25</i>
2.3.2	<i>Ausschluss der Steuerbefreiung .....</i>	<i>28</i>
2.4	<i>Überblick: Arten der Steuerpflicht.....</i>	<i>28</i>
2.5	<i>Fälle zur persönlichen Steuerpflicht.....</i>	<i>30</i>

# 1 EINFÜHRUNG

## 1.1 WESEN DER KÖRPERSCHAFTSTEUER

- ⇒ **Ertragsteuer**  
Höhe richtet sich (grundsätzlich) nach erzieltm Einkommen des Steuersubjekts
- ⇒ **Ertragsteuer der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen**  
insbes. der juristischen Personen
- ⇒ **direkte Steuer**  
Steuerschuldner = Steuerträger
- ⇒ **Gesetzgebungshoheit**  
konkurrierend (Art. 105 Abs. 2 GG)
- ⇒ **Ertragshoheit**  
Gemeinschaftssteuer (Art. 106 Abs. 3 GG, Bund/Land je 50%)
- ⇒ **Verwaltungshoheit**  
Land (Art. 108 Abs. 2 GG)

## 1.2 RECHTSGRUNDLAGEN UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN

- ⇒ **Gesetze**

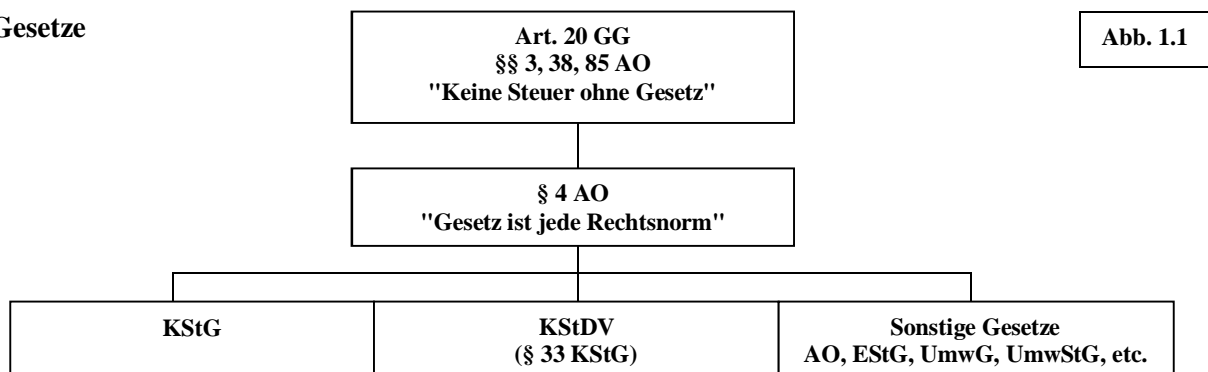


Abb. 1.1

daneben auch das BGB und handelsrechtliche Gesetze wie HGB, GmbHG, AktG

- ⇒ **Verwaltungsanweisungen**  
KStR, EStR, Steuererlasse  
sind keine Rechtsgrundlagen. Es handelt sich hierbei um die Rechtslage interpretierende Verwaltungsmeinungen (Art. 108 Abs. 7 GG)
- ⇒ **Rechtsprechung**  
Entscheidungen der Finanzgerichte sowie des Bundesfinanzhofs (BFH) sind bloße Einzelfallentscheidungen und Interpretations-/ oder Argumentationshilfen. Aber im BStBl. oder auf der Internetseite des BMF veröffentlichte Entscheidungen werden von der Finanzverwaltung angewandt und gelten damit wie die Steuerrichtlinien.  
Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzenormen sind bindende Rechtsgrundlagen (§ 31 BVerfGG).

## 1.3 AUFBAU DES KStG

Gegenstand	§§	Regelungsinhalt
I. Steuerpflicht	§§ 1 bis 6a	Wer?
II. Einkommen Organschaft (§ 14 bis 17 und § 19) Sondervorschriften Versicherungen, Pensionsfonds, Genossenschaften (§ 20 – 22 KStG)	§§ 7 bis 22 i.V.m. §§ 4 bis 7i EStG	Was?
III. Tarif	§§ 23 bis 26	Wieviel?
IV. Einlagen, Festsetzungsverfahren	§§ 27 bis 32a	Wie und wann?
V. Ermächtigungs- & Schlussvorschriften	§§ 33 bis 35	
VI. Sondervorschriften zum Übergang vom Anrechnungs- verfahren zum Halbeinkünfteverfahren	§§ 36 bis 39	

## 2 PERSÖNLICHE STEUERPF LICHT

- ⇒ **Erster Teil des KStG** (§§ 1 bis 6a KStG)
  - Wer unterliegt der inländischen KSt?
- ⇒ **Unterscheidung in unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht** (§§ 1 und 2 KStG)
  - ergänzende Bestimmungen in den §§ 3, 4 KStG
- ⇒ **Befreiungen** (§§ 5 und 6 KStG)

### 2.1 UNBESCHRÄNKTE KST-PFLICHT (§ 1 KSTG)

#### 2.1.1 ALLGEMEINES

- ⇒ unbeschränkte KSt-Pflicht nach § 1 KStG:
  - **Steuersubjekt** i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG
  - mit **inländischen Anknüpfungsmerkmalen**

##### 2.1.1.1 STEUERSUBJEKT I. S. D. § 1 ABS. 1 KSTG

- ⇒ Der Gesetzgeber verwendet im Körperschaftsteuerrecht zur Abgrenzung der KSt-Subjekteigenschaft den **Sammelbegriff** „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ (§ 1 Abs. 1 KStG, § 2 KStG)
- ⇒ Von diesem Sammelbegriff werden u.a. erfasst:
  - **Juristische Personen des privaten Rechts (Nr. 1, 2):**  
eigene Rechtspersönlichkeit, eigenes Vermögen, z.B. KapGes, eG, eV, KGaA, europäische Gesellschaften
  - **Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Nr. 6):**  
Rechtsfähigkeit auf der Grundlage des öffentlichen Rechts durch Gesetz bzw. Verleihung, z.B. Gebietskörperschaften (Stadt Mainz, Land Hessen, Bundesrepublik Deutschland), Kammern, Anstalten
  - **Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen (Nr. 5):**  
Personenzusammenschlüsse ohne eigene Rechtspersönlichkeit, z.B. nichtrechtsfähige Vereine und Genossenschaften, aber auch Personengesellschaften und Personenhandelsgesellschaften
  - **Nichtrechtsfähige Vermögensmassen (Nr. 5):**  
von Personen losgelöste, wirtschaftlich verselbständigte Vermögensmasse mit bestimmtem Zweck, z.B. nichtrechtsfähige Anstalten, Stiftungen sowie andere Zweckvermögen
- ⇒ **Körperschaft:** Eine Körperschaft hat natürliche und/oder juristische Personen als Mitglieder und besteht unabhängig vom Wechsel ihrer Mitglieder. Sie ist im Regelfall rechtsfähig, kann aber auch Teil einer übergeordneten juristischen Person sein. (Abgrenzung „Gesellschaft“: hat keine Mitglieder, aber Gesellschafter, von deren Zugehörigkeit der Fortbestand der Gesellschaft abhängt).

⇒ **Juristische Person:** Eine juristische Person ist eine Vereinigung von Personen oder eine Vermögensmasse, die aufgrund hoheitlicher Anerkennung rechtsfähig und im Unterschied zur rechtsfähigen Personengesellschaft vermögensmäßig vollständig unabhängig (i. S. einer beschränkten Haftung) ist.

Durch die Formulierung „insbesondere“ in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG fallen auch **ausländische Gesellschaften**, die nach dem inländischen Typenvergleich (BMF-Schreiben vom 24.12.1999 – „LLC-Erlass“, Beck'sche Steuererlasse, 800, § 12/1) einer Kapitalgesellschaft entsprechen (z.B. britische „Limited“), unter den § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG; insofern beinhaltet § 1 KStG **keine abschließende Aufzählung** der Steuersubjekte.

#### 2.1.1.2 GESCHÄFTSLEITUNG ODER SITZ IM INLAND

⇒ Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) als gleichberechtigt nebeneinanderstehende inländische Anknüpfungsmerkmale

- **Geschäftsleitung, § 10 AO**

Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (tatsächliche Gegebenheit), d.h. wo der für das Unternehmen maßgebende Wille mit einer gewissen Regelmäßigkeit gebildet wird. Dabei ist wesentlich, wo das Tagesgeschäft geführt wird, also die tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen ausgeführt werden, die der gewöhnliche Betrieb des Unternehmens mit sich bringt (BFH Urteil vom 3.7.1997, IV R 58/95, BStBl 1998 II S. 86; BFH Beschluss vom 31.1.2002, V B 108/01, BStBl 2004 II S. 622).

- **Sitz, § 11 AO**

Sitz ist der Ort, der von der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung oder Stiftungsgeschäft bestimmt ist (rechtliche Gegebenheit)

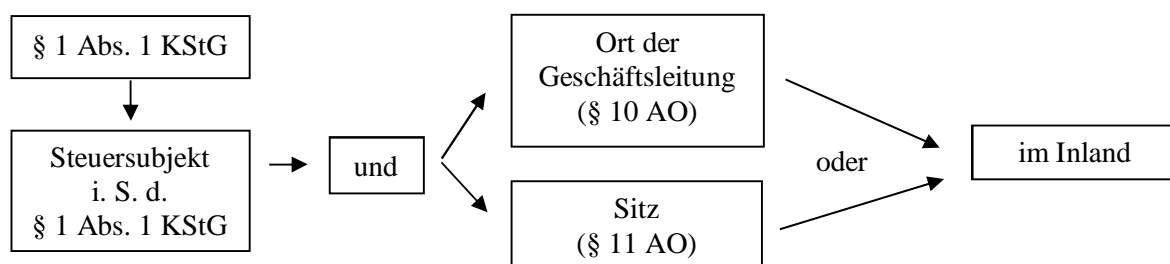
- **Inland**

Inland im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes ist gemäß § 1 Abs. 3 KStG das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland einschließlich des zustehenden Anteils am Festlandsockel sowie der Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone, soweit dort Naturschätze erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter der Nutzung erneuerbarer Energien dient.

#### 2.1.1.3 FOLGE DER UNBESCHRÄNKTEN STEUERPFLICHT

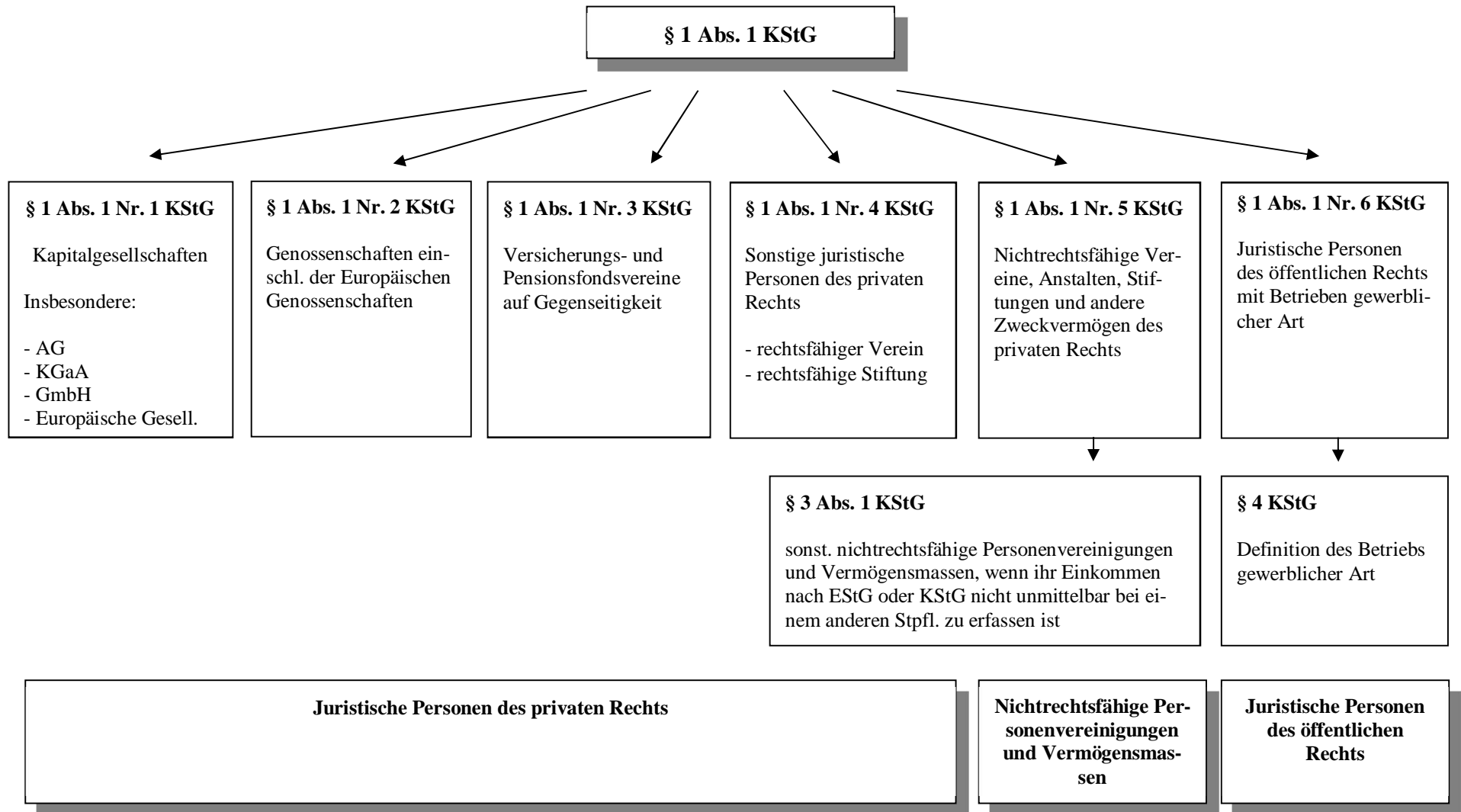
⇒ Die unbeschränkte KSt-Pflicht erstreckt sich grundsätzlich auf sämtliche inländische und ausländische Einkünfte des Steuersubjekts (sog. **Welteinkommen**, § 1 Abs. 2 KStG). Einschränkungen sind möglich (z.B. durch **DBA** oder Steuerbefreiung i. S. d. § 5 KStG) – Rückausnahmen sind aber möglich (u.a. AStG – EStG).

#### Grafische Zusammenfassung: Voraussetzungen der unbeschränkten KSt-Pflicht





**Zusammenfassender Überblick: Steuersubjekte der unbeschränkten KSt-Pflicht**



## 2.1.2 KAPITALGESELLSCHAFT ALS STEUERSUBJEKT I. S. D. § 1 ABS. 1 NR. 1 KStG

- GmbH, AG, KGaA, Europäische Gesellschaften - § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG -

⇒ Subjektfähigkeit i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG erfordert das Vorliegen der **zivilrechtlichen Rechtsform** einer in- oder ausländischen rechtsfähigen Kapitalgesellschaft.

### 2.1.2.1 GESELLSCHAFTSRECHTLICHE GRUNDLAGEN

#### Beginn/Ende der KSt-Pflicht

Vorgründungsgesellschaft	Vorgesellschaft	GmbH				
Gründungsbeschluss	notarieller Vertragsabschluss	Eintrag im Handelsregister	Beschluss der Liquidation	Anmeldung u. Eintragung der Auflösung, letzte Aufforderung an Gläubiger	Ende des Sperrjahres, Vermögensverteilung	Löschung im Handelsregister
	§ 2 GmbHG	§§ 10, 11 GmbHG	§ 60 GmbHG	§ 65 GmbHG	§ 73 GmbHG	
	Beginn der KSt-Pflicht bei wirksamer Eintragung im Handelsregister					Beendigung der KSt-Pflicht jedoch erst mit Ablauf aller Rechtsbeziehungen

#### Entstehung

##### GmbH:

- Entstehung durch **notariellen Vertrag** (Gesellschaftsvertrag, § 2 Abs. 1 GmbHG).
- Differenzierung zwischen Vorgründungsgesellschaft/Vorgesellschaft, (**H 1.1 „Vorgesellschaft“ und „Vorgründungsgesellschaft“ KStH**)
- Eine Person ist ausreichend
- Festlegung Firma ("Name"), § 4 GmbHG i. V. m. §§ 17 bis 37a HGB
- Eintragungspflicht in das Handelsregister (Abteilung B)
- Entstehung als solche erst mit **Eintragung in das Handelsregister**, §§ 1 bis 4 a, §§ 7 bis 8, §§ 10, 11 GmbHG
- Gestaltungsfreiheiten im Gesellschaftsvertrag (→ dispositives Recht, § 45 Abs. 1 GmbHG)

##### AG:

- vergleichbar mit der GmbH, jedoch formeller
- Gesellschaftsvertrag = Satzung
- gegenüber der GmbH weniger Gestaltungsfreiheiten (Grund: Aktionärsschutz);
- Gründerzahl: eine oder mehrere Personen, § 2 AktG.

**Nennkapital / Mindesteinlage**

- ⇒ Kapitalgesellschaften sind mit einem im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Satzung festgelegten Kapitalbetrag auszustatten;
- ⇒ Allgemein: Nennkapital; aber Bezeichnung in der Bilanz: **Gezeichnetes Kapital** (§ 266 Abs. 3 A. Eigenkapital HGB)

**GmbH:** Nennkapital = **Stammkapital**;

**Mindestbetrag 25.000 € § 5 Abs. 1 GmbHG**

Sonderform: **Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), § 5a GmbHG**

Das Stammkapital übernehmen die Gesellschafter entsprechend der Festlegung im Gesellschaftsvertrag; jeder Gesellschafter übernimmt / erhält (bei Gründung) eine **Stammeinlage** als sog. Geschäftsanteil;

Summe der Stammeinlagen (der Geschäftsanteile, § 14 GmbHG) = Stammkapital

Nach dem Anteil des Geschäftsanteils am Stammkapital bestimmt sich grundsätzlich das Stimmrecht bzw. der Anteil am ausgeschütteten Gewinn (Dividende).

Geldeinlagen müssen bei Gründung nicht voll eingezahlt werden; ausreichend sind  $\frac{1}{4}$ , mind. jedoch 12.500 € § 7 Abs. 2 GmbHG

bei **lediglich Mindesteinzahlung des Stammkapitals**:

Folge: Forderungsausweis für eingeforderte und noch nicht eingezahlte Stammeinlagen in Bilanz; dabei Unterscheidung in eingeforderte und nicht eingeforderte Stammeinlagen auf Passivseite der Bilanz, § 272 Abs. 1 Sätze 1 und 2 HGB)

Das Stammkapital kann auch in Form von **Sacheinlagen** erbracht werden ("Einbringung", "Umwandlung"; Problem Bewertung, d.h. **Gutachten**);

Sacheinlagen sind voll zu erbringen; (vgl. auch § 5 Abs. 4 GmbHG, **Sachgründungsbericht**).

**AG:** Nennkapital = **Grundkapital**, lautet auf € § 6 AktG;

**Mindestbetrag: 50.000 € § 7 AktG**

Das Grundkapital ist zerlegt in **Aktien**, die Aktien können entweder als

- a) Nennbetragsaktien oder als
- b) Stückaktien begründet werden, § 8 Abs. 1 AktG

**Nennbetragsaktien** müssen auf mindestens **1 €** lauten (§ 8 Abs. 2 Satz 1 AktG), da sie ansonsten nichtig sind (§ 8 Abs. 2 Satz 2 AktG). Höhere Aktiennennbeträge müssen auf volle Euro lauten (§ 8 Abs. 2 Satz 4 AktG).

**Stückaktien** lauten auf keinen Nennbetrag (§ 8 Abs. 3 Satz 1 AktG). Die Stückaktien einer Gesellschaft sind am Grundkapital in gleichem Umfang beteiligt (§ 8 Abs. 3 Satz 2 AktG). Der auf die einzelne Aktie entfallende Betrag des Grundkapitals darf 1 Euro nicht unterschreiten (§ 8 Abs. 3 Satz 3 AktG).

Der Anteil am Grundkapital bestimmt sich bei Nennbetragsaktien nach dem Verhältnis ihres Nennbetrags zum Grundkapital, bei Stückaktien nach der Zahl der Aktien (§ 8 Abs. 4 AktG).

Gesellschafter = **Aktionär**

Stimmrecht nach Aktiennennbeträgen bzw. Aktienstückzahl (Grundsatz; Besonderheiten möglich, z. B. Vorzugsaktien).

Die Anteile der Aktionäre am Gewinn bestimmen sich nach ihren Anteilen am Grundkapital (§ 60 Abs. 1 AktG).

### Haftung für Gesellschaftsschulden

- ⇒ Für die Schulden der Gesellschaft haftet ausschließlich das **Gesellschaftsvermögen** (§ 13 Abs. 2 GmbHG, § 1 AktG).
- ⇒ Grundsätzlich keine Nachschusspflicht der Gesellschafter, **keine Durchgriffshaftung** auf die Gesellschafter ("mit beschränkter Haftung").
  - Ausnahmen
    - Sittenwidrige Schädigung → § 826 BGB
    - Vermögensvermischung (Gesellschaftsvermögen und Privatvermögen Gesellschafter)
    - Objektiver Rechtsform- und Institutsmisbrauchs (Berufung auf Trennungsprinzip verstößt gegen Treu und Glauben)

### Gesellschafterwechsel

- ⇒ **Geschäftsanteile** bzw. **Aktien** sind (grundsätzlich) **veräußerbar** (**Geschäftsanteile einer GmbH durch notariellen Vertrag**, § 15 GmbHG; bei Aktien als Wertpapier - Inhaberaktien - Hinweis auf Börsenhandel);
- ⇒ Hierdurch vollzieht sich ein Gesellschafterwechsel.
- ⇒ **Der Gesellschafterwechsel löst bei einer entgeltlichen Übertragung die Besteuerungstatbestände der §§ 17 bzw. 20 EStG aus, soweit sich die Anteile im Privatvermögen (PV) des Anteilseigners befinden. Befinden sich die Anteile in einem Betriebsvermögen, wird die entgeltliche Übertragung im Rahmen der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung der §§ 4, 5 Abs. 1 EStG erfasst.**

### Organe

**GmbH:** Gesellschafterversammlung (§ 48 GmbHG)

Funktion vgl. Gesellschaftsvertrag bzw. § 46 GmbHG

Geschäftsführer (§§ 6, 35 GmbHG)

Stellung eines gesetzlichen Vertreters

Beachte § 43 Abs. 1 GmbHG („ordentliche Geschäftsmann“)

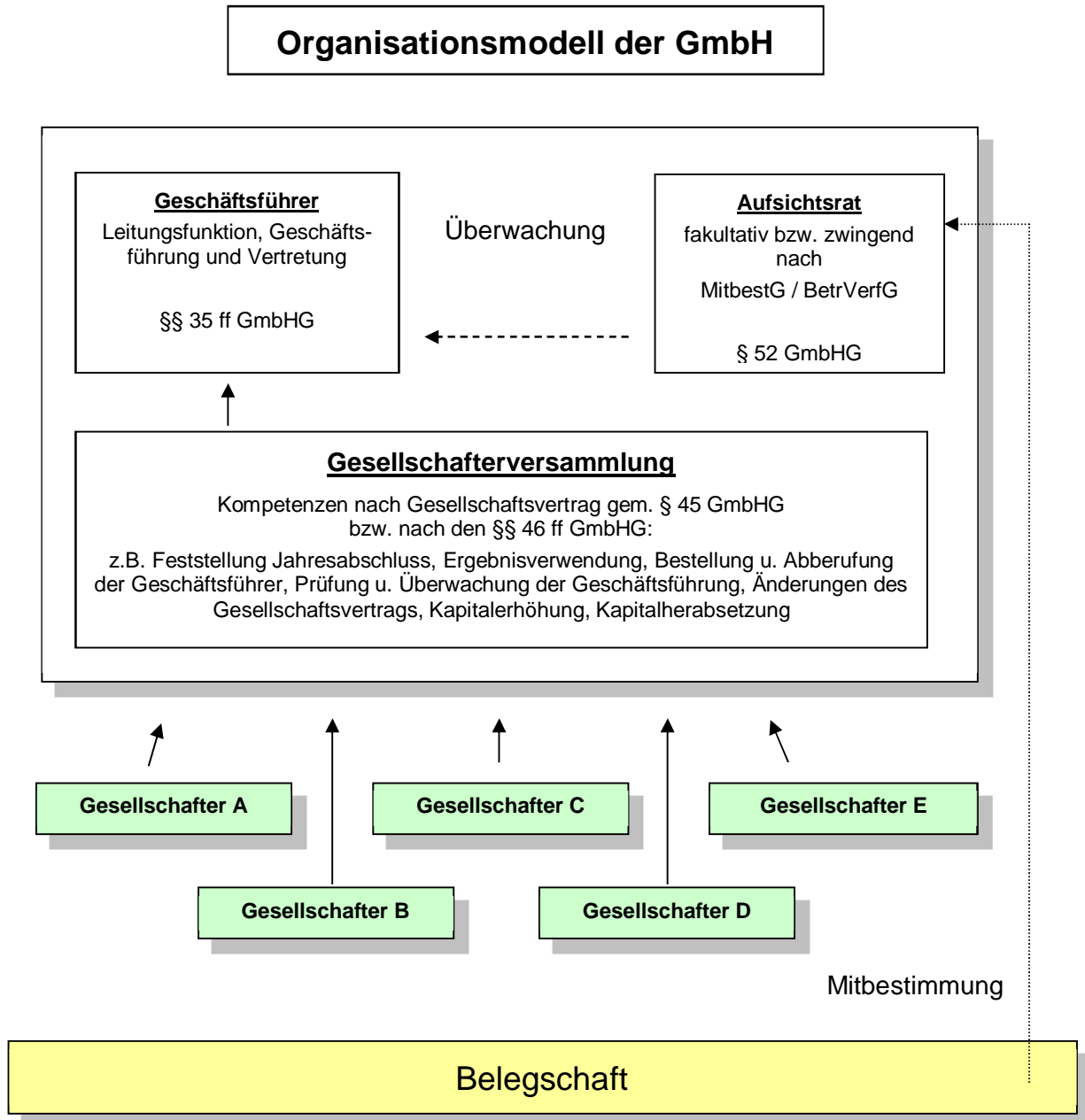
steuerlich vgl. § 34 Abs. 1 AO

**u.U. Aufsichtsrat** (§ 52 GmbHG, lt. Vertrag, Mitbestimmungsrecht)

**AG:** Hauptversammlung (§§ 118 ff. AktG)

Vorstand (§§ 76 ff. AktG)

Aufsichtsrat (§§ 95 ff. AktG)



### Gewinnverwendung

- ⇒ Über die Verwendung des Jahresergebnisses/Gewinns beschließen die **Gesellschafter/Aktionäre** im Rahmen der Gesellschafter- oder Hauptversammlung, § 46 Nr. 1 GmbHG / § 58 Abs. 3 AktG).
- Nehmen die Gesellschafter eine **Gewinnausschüttung** (Ausschüttung des gesamten oder teilweisen Jahresergebnisses) vor, erzielen die **Anteilseigner grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen** im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Gemäß § 20 Abs. 8 EStG ist jedoch auch eine Umqualifizierung in Gewinneinkünfte und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung möglich. Eine Umqualifizierung in Gewinneinkünfte erfolgt, wenn sich die Anteile in einem Betriebsvermögen befinden;

- Wird der Gewinn dagegen nicht ausgeschüttet, verbleibt das Jahresergebnis in der Gesellschaft (sog. **Thesaurierung**, Zuführung zu Gewinnrücklagen usw., vgl. auch § 58 AktG); wirtschaftlich betrachtet ergibt sich dadurch eine **Werterhöhung der Anteile**, die sich handels- und steuerrechtlich erst im Rahmen der Veräußerung auswirkt.

**GmbH:** Aufstellung und Vorlage des Jahresabschlusses

durch den (die) Geschäftsführer (§ 42a Abs. 1 GmbHG)

Feststellung des Jahresabschlusses

durch die Gesellschafterversammlung (§ 42a Abs. 2, § 46 Nr. 1 GmbHG)

Beschluss über die Gewinnverwendung

durch die Gesellschafterversammlung (§ 42a Abs. 2, § 46 Nr. 1 GmbHG)

(grds.) Anspruch der Gesellschafter auf Jahresüberschuss (zzgl. Gewinnvortrag ./.. Verlustvortrag)

bzw. bei Bilanzerstellung unter Berücksichtigung der Ergebnisverwendung auf Bilanzgewinn (§ 29 Abs. 1 GmbHG)

**AG:** Aufstellung und Vorlage des Jahresabschlusses

durch den Vorstand (§ 170 AktG)

Billigung und Feststellung des Jahresabschlusses

durch den Aufsichtsrat (Grundsatz; § 172 AktG, ggf. auch durch Hauptversammlung)

Beschluss über die Gewinnverwendung

durch die Hauptversammlung (§ 174 AktG, vgl. auch §§ 58 bis 60 AktG)

2.1.2.2 STEUERLICHE BEHANDLUNG VON RECHTSBEZIEHUNGEN ZWISCHEN KAPGES UND IHREN ANTEILS-EIGNERN - ABGRENZUNG ZUR PERSGES

- ⇒ **Kapitalgesellschaften** sind als juristische Personen **rechtsfähig**; sie können daher selbst **Träger von Rechten** (z.B. Eigentum) **und Pflichten** (z.B. Verbindlichkeiten) sein.
- ⇒ Die **Gesellschafter** haben lediglich Mitgliedschaftsrechte (bei Kapitalgesellschaften zugleich kapitalmäßige Beteiligung), sie werden selbst durch die Aktivitäten der Gesellschaft weder berechtigt noch verpflichtet.
- ⇒ Es besteht somit eine **Trennung der Ebene Gesellschaft ↔ Gesellschafter**. Ein steuerlicher "**Durchgriff**" der Vorgänge bei der (zivilrechtlich vorgeschalteten) Kapitalgesellschaft auf die Gesellschafter findet **nicht** statt (Ausnahme: § 7 ff. AStG).
- ⇒ Konsequenzen für **schuldrechtliche Beziehungen**:  
Aufgrund dieser Trennung besteht zivilrechtlich die Möglichkeit, schuldrechtlich **wirksame Verträge** zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter abzuschließen (**z.B. Dienstverträge, Arbeitsverträge, Mietverträge, Darlehensverträge usw.**).  
Das **Steuerrecht** erkennt diese Verträge grundsätzlich an, so dass sich beispielsweise bei einem **Arbeitsvertrag** mit einem Gesellschafter folgende Vorgänge einstellen:
  - (zivilrechtlicher) Lohnaufwand bei der Kapitalgesellschaft,
  - ertragsteuerliche Betriebsausgabe bei der Kapitalgesellschaft;

- Der Arbeitslohn führt bei dem Lohn beziehenden Gesellschafter-Geschäftsführer zu **Einnahmen und damit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG**.

Entsprechendes gilt bei einem **Miet- oder Darlehensvertrag** für die Miete und den Zins (ggf. Umqualifizierung nach § 21 Abs. 3 EStG bzw. § 20 Abs. 8 EStG, wenn es sich bei der Überlassung der Wirtschaftsgüter um Betriebsvermögen handelt).

**Ausnahme:**

Das geltend gemachte Schuldverhältnis wird steuerrechtlich von einer Gewinnverwendung, der sog. verdeckten Gewinnverwendung, überlagert. In diesem Falle scheidet insgesamt oder teilweise die steuerliche Anerkennung der Vereinbarungen bzw. deren Umsetzung aus, da in diesem Falle keine schuldrechtliche und betriebliche, sondern eine **gesellschaftliche Veranlassung** der Aufwendungen vorliegt.

⇒ Konsequenzen für die **Ausschüttung des Gewinns:**

Beim Gesellschafter liegen auch dann Dividendeneinnahmen und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder aus den drei Gewinneinkunftsarten oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 20 Abs. 8 EStG vor, wenn diese aus Erträgen stammen, die bei der KapGes steuerfrei oder nicht steuerbar vereinnahmt worden sind.

**Beispiel:**

Eine Kapitalgesellschaft bezieht eine nicht steuerbare **Investitionszulage**. Sie unterliegt folglich nicht der Ertragsbesteuerung. Handelsrechtlich ergibt **sich ein Ertrag** und ein ausschüttungsfähiges Eigenkapital; bei der Ausschüttung dieses Ertrages **entstehen** beim Gesellschafter gleichwohl **steuerpflichtige Einnahmen** (d.h. keine steuerfreie Durchleitung).

⇒ **Hinweis:** Sozialversicherungsrecht

**Mehrheitsgesellschafter** einer GmbH (mit Stimmrechten > **50%**) sind bei einem neben der Beteiligung an der GmbH bestehenden Arbeitsverhältnis lediglich im steuerrechtlichen Sinn, nicht hingegen im arbeitsrechtlichen Sinn Angestellte bzw. Arbeitnehmer (abhängig Beschäftigte) der Kapitalgesellschaft (**folglich keine Beitragspflicht**).

Dies gilt auch dann, wenn der Mehrheitsgesellschafter kein Geschäftsführer ist sowie unabhängig davon, ob er von seiner Leitungsmacht Gebrauch macht (BAG-Urt. v. 6.5.1998, 5 AZR 612/97, DStR 1998, 1645).

### 2.1.3 SONSTIGE STEUERSUBJEKTE I. S. D. § 1 ABS. 1 KStG

Neben Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs.1 Nr. 1 KStG) erfasst § 1 Abs. 1 KStG folgende Steuersubjekte:

#### 2.1.3.1 GENOSSENSCHAFTEN EINSCHLIEßLICH DER EUROPÄISCHEN GENOSSENSCHAFT (§ 1 ABS. 1 NR. 2 KStG)

##### **GenG:**

- „Gesellschaften von nicht geschlossener Mitgliederzahl, die die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs bezwecken“ (§ 1 Abs. 1 GenG)
- Rechtsfähigkeit durch Eintragung in Genossenschaftsregister (§§ 10, 13 GenG)
- KSt-Pflicht beginnt bereits (wie bei der GmbH) mit Abschluss des Statuts (R 1.1 Abs. 4 S. 1 KStR)
- Zusatz e.G. (§ 3 Abs. 2 GenG)
- Einlagen der Genossen bilden Geschäftsguthaben,
- Organe:
  - Vorstand (§§ 24 ff. GenG),
  - Aufsichtsrat (§§ 36 ff. GenG) und
  - Generalversammlung (§§ 43 ff. GenG)

§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG erfasst sowohl rechtsfähige als auch nichtrechtsfähige Genossenschaften als Steuersubjekte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, vgl. § 43 EStG

#### 2.1.3.2 VERSICHERUNGS- UND PENSIONS-FONDSVEREINE AUF GEGENSEITIGKEIT (§ 1 ABS. 1 NR. 3 KStG)

**„Personenvereinigung, die als Versicherungsunternehmen die Versicherung ihrer Mitglieder nach dem Grundsatz der Gegenseitigkeit betreibt“ (§ 15 VAG)**

VVaG ähneln in Struktur den Genossenschaften, geregelt in Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG); der VVaG erlangt seine Rechtsfähigkeit durch die Erlaubnis der Aufsichtsbehörde, Geschäfte als VVaG zu betreiben (§ 15 VAG). Die KSt-Pflicht beginnt mit der Rechtsfähigkeit (R 1.1 Abs. 4 S. 4 Halbsatz 1 KStR).

##### **Organe:**

Mitgliederversammlung (bzw. Vertreterversammlung), Vorstand und Aufsichtsrat (§ 29 VAG)

#### 2.1.3.3 SONSTIGE JURISTISCHE PERSONEN DES PRIVATEN RECHTS (§ 1 ABS. 1 NR. 4 KStG)

- ⇒ Sammeltatbestand für nicht bereits durch § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG erfasste juristische Personen des privaten Rechts, maßgebend zivilrechtliche Rechtsform;
- ⇒ Die juristischen Personen des privaten Rechts erlangen ihre Rechtsfähigkeit durch Eintragung in ein Register oder durch staatliche Verleihung. Die KSt-Pflicht beginnt mit der Rechtsfähigkeit (R 1.1 Abs. 4 S. 4 Halbsatz 2 KStR).



a) **rechtsfähige Vereine**

*ideeller Verein*, Rechtsfähigkeit durch Eintragung im Vereinsregister (§§ 21, 55 ff. BGB) mit Zusatz e.V. (§ 65 BGB),

*wirtschaftlicher Verein*, Rechtsfähigkeit durch staatliche Verleihung (§ 22 BGB)

**Organe:**

Vorstand (§ 26 BGB) sowie die Mitgliederversammlung (§ 32 BGB)

das Vereinsvermögen ist rechtlich von dem der Mitglieder getrennt

b) **rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts**

Geregelt in den §§ 80 ff. BGB sowie in ergänzenden landesrechtlichen Vorschriften (z.B. Hess. Stiftungsgesetz), Rechtsgebilde entsteht mit der Vornahme des Stiftungsgeschäfts und der Genehmigung der zuständigen Landesregierung.

**Organe:**

Geregelt durch Stiftungsverfassung.

## 2.1.3.4 NICHTRECHTSFÄHIGE VEREINE, ANSTALTEN, STIFTUNGEN UND ANDERE ZWECKVERMÖGEN DES PRIVATEN RECHTS (§ 1 ABS. 1 NR. 5 KStG, § 3 ABS. 1 KStG)

⇒ **Das KStG** kennt neben juristischen Personen des privaten und des öffentlichen Rechts auch Rechtsgebilde ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Diese erfasst § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, nämlich **nichtrechtsfähige Vereine** (§ 54 BGB), Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts.

Die KSt-Pflicht beginnt mit der geschäftlichen Tätigkeit (R 1.1 Abs. 4 Satz 5 KStR).

⇒ Der **Begriff des nichtrechtsfähigen Vereins** in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG beinhaltet keine umfassende Aussage zur Steuersubjektfähigkeit für alle zivilrechtlich nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, zu denen u.a. auch die Personengesellschaften (GbR, OHG, KG) gehören, sondern regelt lediglich die Steuerpflicht des nichtrechtsfähigen Vereins i. S. d. § 54 BGB.

⇒ **Eine abschließende Bestimmung** zur Abgrenzung der KSt-Subjektfähigkeit der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen gegenüber der Steuerpflicht ihrer Beteiligten und somit u.a. im Verhältnis zur ESt beinhaltet die Vorschrift des **§ 3 Abs. 1 KStG**. Sie stellt einen **Auffangtatbestand** sowie eine ergänzende Vorschrift zur KSt-Pflicht von nicht in § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG aufgezählten nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen dar, wenn das Einkommen dieser Rechtsgebilde weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist (vgl. FG Köln v. 15.8.2000, EFG 2001, 39, BFH-Urteil vom 29. Januar 2003, I R 106/00, BFHE 2003 S. 287 Nr. 201 oder BFH/NV 2003 S. 868).

Für **nichtrechtsfähige Personenhandelsgesellschaften** (beispielsweise OHG, KG), die steuerlich als Mitunternehmerschaften behandelt werden und deren Ergebnisse gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG anteilig unmittelbar bei den Gesellschaftern der ESt/ KSt unterliegen, scheidet danach eine KSt-Pflicht aus.

**Hinweis:** Mit Wirkung zum 01.01.2022 wurde das KStG um § 1a ergänzt. Hiernach können Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften (optierende Gesellschaften) ihr Einkommen ertragsteuerrechtlich auf unwiderruflichen Antrag nach körperschaftsteuerlichen Kriterien versteuern. Ihre Gesellschafter

sind folglich ebenfalls wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln, § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG.

#### 2.1.3.5 BETRIEBE GEWERBLICHER ART VON JURISTISCHEN PERSONEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS (§ 1 ABS. 1 NR. 6, § 4 KStG, R 4.1 KStR)

<b>Abb. 2.1</b>
-----------------

- ⇒ Juristische Personen des öffentlichen Rechts (z. B. Bund, Länder, Gemeinden, Kreise, Verbandsgemeinden, öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, Rundfunkanstalten, Sparkassen, etc.) sind **selbst nicht körperschaftsteuerpflichtig, soweit** sie nur **hoheitliche** Aufgaben ausführen (z. B. Polizei).
- ⇒ Eine Steuerpflicht kann sich jedoch im Rahmen sog. **Betriebe gewerblicher Art (BgA)** ergeben, da hier die juristische Person des öffentlichen Rechts in Konkurrenz zu privaten Unternehmern tritt (Wettbewerb).
- ⇒ Jeder BgA wird grundsätzlich selbständig besteuert.
- ⇒ Die KSt-Pflicht beginnt mit der Aufnahme der Tätigkeit (R 1.1 Abs. 4 S. 6 KStR).
- ⇒ Die Begriffsbestimmung eines BgA ist für die KSt und GewSt (R 2.1 Absatz 6 GewStR) gleich, zur Umsatzsteuer siehe Anmerkung<sup>1</sup>, Streng von dem Begriff des **BgA** ist der des sog. **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** zu unterscheiden, vgl. z.B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.
- ⇒ Mangels einer Wettbewerbssituation zu privaten Unternehmern sind jedoch **Hoheitsbetriebe** nicht steuerpflichtig, § 4 Abs. 5 KStG.
- ⇒ Ein BgA kann eine eigene Rechtspersönlichkeit haben (z. B. Anstalt, Stiftung, jedoch keine jur. Person des privaten Rechts) oder ohne eigene Rechtspersönlichkeit geführt werden.

#### Grundsätze der Besteuerung eines Betriebes gewerblicher Art

- ⇒ Steuerpflichtiger und damit auch Steuerschuldner ist die juristische Person des öffentlichen Rechts (z. B. Bund, Land, Gemeinde), nicht der BgA selbst (z. B. H 4.1 „Allgemeines“ S. 2 KStH).
- ⇒ Grds. wird **jeder BgA selbständig besteuert**, d. h. eigene Gewinnermittlung, eigene Körperschaftsteuererklärung, R 8.2 Abs. 1 KStR, H 8.2 „Steuerrechtssubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG“ KStH.
- ⇒ Zum Problem der **Zusammenfassung** mehrerer BgA siehe R 4.2 KStR, insbesondere zur Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben
  - Eine **Zusammenfassung** von Betrieben gewerblicher Art ist unter den Voraussetzungen des **§ 4 Abs. 6 KStG** möglich.
  - Eine Zusammenfassung von BgA und Hoheitsbetrieben ist steuerlich nicht zulässig (**§ 4 Abs. 6 S. 2 KStG**).

---

<sup>1</sup> Nach § 2b Abs. 1 S. 2 UStG sind juristische Personen Unternehmer (jPdöR) i.S. des UStG, sofern ihre Behandlung als Nichtunternehmer (§ 2b Abs. 1 S. 1 UStG) zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Insoweit ersetzt § 2b UStG den bisherigen § 2 Abs. 3 UStG, womit die Besteuerung der öffentlichen Hand insbesondere durch den Wegfall der Verknüpfung mit § 4 KStG unionsrechtskonform ausgestaltet werden soll. § 2b UStG ist grundsätzlich auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt werden. Aufgrund der Corona-Pandemie wurde der Start der Regelung auf den 01.01.2023 verschoben.

- BgA mit verschiedenen Betriebszweigen (z. B. Theater und Hotel) können mangels Gleichartigkeit i. S. des § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 1 KStG grundsätzlich auch nicht zusammengefasst werden.
  - BgA können zusammengefasst werden; wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht besteht. Bei Blockheizkraftwerken sind die Verhältnisse des Einzelfalls maßgebend (BMF 11.05.2016, BStBl 2016 I S. 479).<sup>2</sup>
  - Gleiche Grundsätze für die Zusammenfassung mehrerer BgA in Form von Kapitalgesellschaften, R 4.2 Abs. 2 KStR.
  - Werden BgA zusammengefasst, ist **§ 10d EStG** auf den BgA anzuwenden, der sich durch die Zusammenfassung ergibt (**§ 8 Abs. 8 S. 1 KStG**).
  - **Kommt es in Fällen der Zusammenfassung innerhalb von 5 Jahren zur Anwendung des § 3a EStG (Sanierungsgewinn), ist auf die Verlustvorträge § 3a Abs. 3 S. 3 EStG anzuwenden (§ 8 Abs. 8 S. 6 KStG).**
- ⇒ Ein BgA erzielt stets **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**, H 8.2 „Einkunftsart“ KStH.<sup>3</sup>

### Voraussetzungen für das Vorliegen eines BgA, R 4.1 KStR

- ⇒ **Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit** zur Erzielung von Einnahmen
- ⇒ Vorliegen einer „**Einrichtung**“, R 4.1 Abs. 2 KStR, H 4.1 „Einrichtung“ KStH, die Tätigkeit muss sich wirtschaftlich innerhalb der Tätigkeit der juristischen Person herausheben = wirtschaftliche oder organisatorische Selbständigkeit.
- Bei Beteiligung an einer Personengesellschaft ist jede von der Personengesellschaft ausgeübte Tätigkeit gesondert zu beurteilen (H 4.1 „Beteiligungen von jPöR an Personengesellschaften“ KStH).
  - Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft begründet einen BgA nur dann, wenn zusätzlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird (R 4.1 Abs. 2 S. 3 KStR).
- ⇒ **Vereinfachungsregelung** der Verwaltung bei nicht leichter und einwandfreier Trennung von hoheitlicher Tätigkeit und dem Vorliegen eines BgA: Jahresumsatz mehr als 130.000 € (R 4.1 Abs. 4 KStR)
- ⇒ Tätigkeit muss von **einigem Gewicht** sein, R 4.1 Abs. 5 KStR:
- In der Regel ist dies bei einem **Jahresumsatz von mehr als 45.000 €**<sup>4</sup> gegeben, aber auch, wenn Körperschaft besondere Gründe für das Vorliegen (z. B. Konkurrenz) vorträgt (= faktisches Wahlrecht hin zum BgA)
- ⇒ **Gewinnerzielungsabsicht** und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr müssen **nicht** vorliegen, § 4 Abs.1 S. 2 KStG

Abb. 2.2
----------

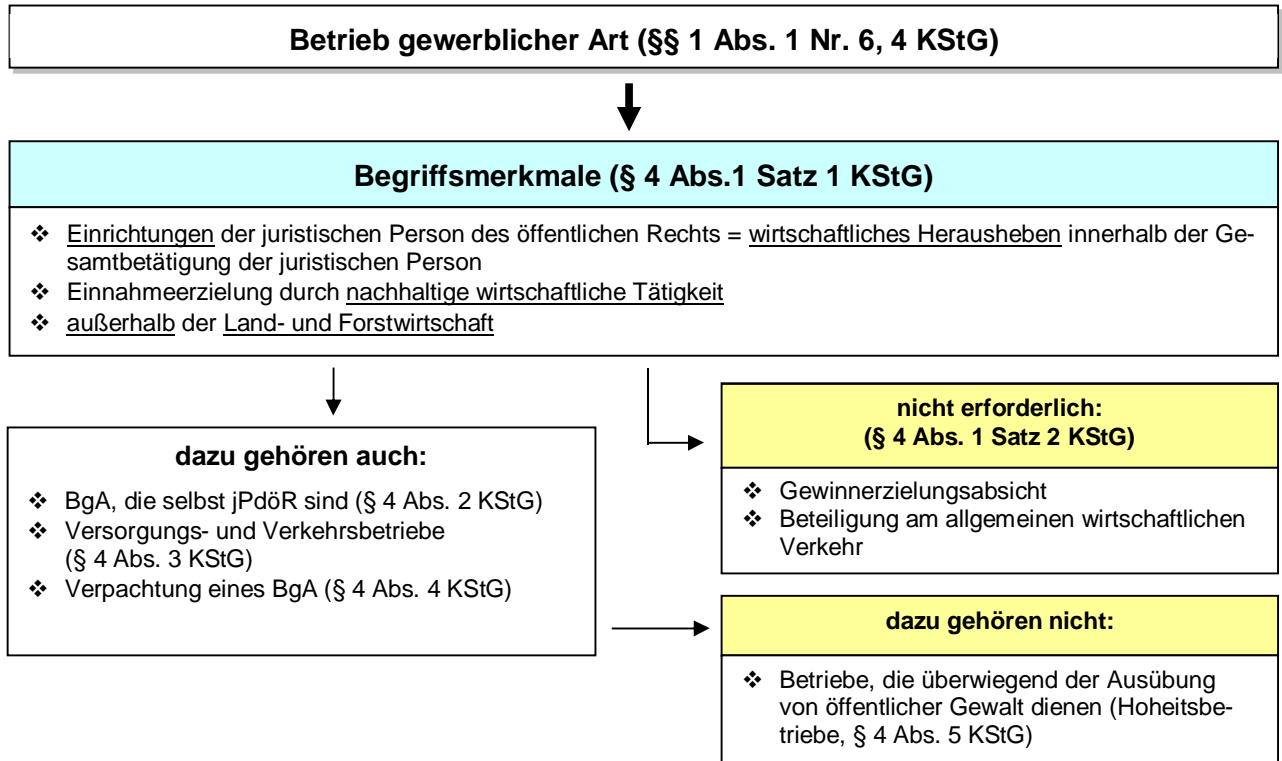
<sup>2</sup> Auf das BMF-Schreiben v. 11.05.2016, BStBl 2016 I S. 479, sowie die Verfügung der OFD Karlsruhe vom 27.03.2017 S 270.6/265-St 213 wird verwiesen.

<sup>3</sup> Bei wörtlicher Auslegung des Gesetzestextes in § 8 Abs. 2 KStG würde dies nicht zutreffen, da § 8 Abs. 2 KStG nicht auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG verweist. Laut Kommentierung von Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock zu § 8 Abs. 2 KStG gleichwohl gewerbliche Einkünfte (Tz. 23 und 24).

<sup>4</sup> Anwendung der Wertgrenze i. H. v. 45.000 € ab VZ 2022.

**Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

**Abb. 2.1**



**Wirtschaftliche Betätigung als Anknüpfungsmerkmal der Ertragsbesteuerung**

Abb. 2.2

**Gewerbebetrieb**

§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG

Eine

- selbstständige
- nachhaltige Betätigung,
- die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt,

ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung

- weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit und noch als Vermögensverwaltung anzusehen ist.

**Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**

§ 14 Satz 1 und 2 AO

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine

- selbstständige
- nachhaltige Tätigkeit,
- durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und
- die über den Rahmen Vermögensverwaltung hinausgeht.

Die Absicht,

- Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.

**Betrieb gewerblicher Art**

§ 4 Abs. 1 KStG

Betriebe gewerblicher Art von jPöR i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des § 4 Abs. 5 alle Einrichtungen, die einer

- nachhaltigen
- wirtschaftlichen Tätigkeit (R 4.1 Abs. 5 KStR: „von einigem Gewicht“; JU > 45.000 €)
- zur Erzielung von Einnahmen
- außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und
- die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Personen wirtschaftlich herausheben (= Einrichtung“; R 4.1 Abs. 2 KStR, H 4.1 „Wirtschaftliches Gewicht“ KStH.

Die Absicht,

- Gewinn zu erzielen
- und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

**Übersicht über steuerpflichtige BgA sowie nichtsteuerpflichtige Betätigungen**

Steuerpflichtiger BgA, R 4.5 KStR	Nicht steuerpflichtige Betätigung
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gas, Wasser, Stromversorgung, Verkehrsbetriebe, Hafenbetriebe, § 4 Abs. 3 KStG</li> <li>• Sparkassen, § 4 Abs. 2 KStG</li> <li>• Krankenhäuser</li> <li>• Grabpflege, H 4.5 „Friedhofsverwaltung, Grabpflegeleistungen u. ä.“ KStH</li> <li>• Büchereien</li> <li>• Beteiligung an Personengesellschaften, H 4.1 „Beteiligungen von jPöR an Personengesellschaften“ KStH</li> <li>• Parkhaus, Tiefgaragen</li> <li>• Beteiligung an KapG mit tatsächlichem Einfluss auf die laufende Geschäftsführung</li> </ul>	<p><b>Hoheitsbetriebe</b>, R 4.4 KStR, § 4 Abs. 5 KStG</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Friedhofsverwaltung, H 4.5 „Friedhofsverwaltung, Grabpflegeleistungen u. ä.“ KStH</li> <li>• Betrieb von Parkuhren, Parkscheinautomaten, R 4.5 Abs. 4 KStR</li> <li>• Müllabfuhr (BFH), Abwasser, R 4.5 Abs. 6 KStR</li> </ul> <p><b>Vermögensverwaltung</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beteiligung an Kapitalgesellschaft, die ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist, R 4.1 Abs. 2 S. 5 KStR</li> <li>• Geldanlagen, Aktien etc.</li> </ul> <p><b>Land- u. forstwirtschaftliche Betriebe</b>, § 4 Abs. 1 S. 1 KStG, R 4.1 Abs. 6 KStR</p>

Die **Verpachtung eines BgA** stellt selbst einen BgA dar, § 4 Abs. 4 KStG.

**Steuerliche Behandlung der Gewinne eines BgA**

a) Unbeschränkte Steuerpflicht der jPdöR:

- Ermittlung des zu versteuernden Einkommens gemäß R 8.2 KStR
- **Steuersatz** § 23 Abs. 1 KStG: 15%
- **Freibetrag** nach § 24 S. 1 KStG in Höhe von 5.000 €

b) Beschränkte Steuerpflicht der jPöR:

- Diese erzielt Einkünfte nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG** und ist insoweit beschränkt körperschaftsteuerpflichtig nach § 2 Nr. 2 KStG
- Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG führen
  - a) Leistungen eines BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit (z. B. Sparkasse) und
  - b) nicht den Rücklagen zugeführte Gewinne (Handels- bzw. Steuerbilanzgewinn) eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit (+ weitere Voraussetzungen, z. B. Gewinngrenze)
 zu **Einkünften aus Kapitalvermögen** bei der Trägerkörperschaft (= jur. Person des öffentlichen Rechts):
- Hinsichtlich dieser Einnahmen besteht Steuerpflicht nach § 2 Nr. 2 KStG mit Abgeltungswirkung, § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG.
- Der **Kapitalertragsteuerabzug** beträgt nach § 43 Abs. 1 Nr. 7 b EStG i. V. m. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG **nur 15%**.
- Grund: Gleichbehandlung mit Dividenden nach dem Teileinkünfteverfahren (Sicherstellung der Besteuerung auf der 2. Stufe)

⇒ Auch bei BgA sind **verdeckte Gewinnausschüttungen** möglich, H 8.5 I. Grundsätze „BgA“ KStH  
-- *Siehe aber § 8 Abs. 7 KStG*

⇒ Ausstattung mit einem **angemessenen Eigenkapital** von mindestens **30%**, R 8.2 Abs. 2 S. 3 und 8 KStR, H 8.2 „Angemessene Eigenkapitalausstattung“ KStH

**Formen der privatwirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand**

wirtschaftliches Engagement der öffentlichen Hand durch		Beispiel	Besteuerung der unternehmerischen Tätigkeit	
			bei der jPöR § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG	bei anderen Rechtsträgern
<b>I. Beteiligungen</b>	⇒ Beteiligung an Kapitalgesellschaft	Beteiligung an einer Stadtwerke-AG i.H.v. 50 % Beteiligung an einer Wirtschaftsförderungs-gesellschaft mbH	Nein	Kapitalgesellschaft § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG
	⇒ Beteiligung an Verein	Zusammenschluss im Deutschen Gemeinde- od. Städtetag	Nein	Verein § 1 Abs. 1 Nr. 4 od. 5 KStG
	⇒ Beteiligung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage	Beteiligung an kommunalem Zweckverband	Nein	Zweckverband § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG
	⇒ Beteiligung an Personengesellschaft	Beteiligung an einer überregionalen Verkehrs-OHG	<b>ja</b> Mitunternehmeranteil § 4 Abs. 1 KStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	
<b>II. Eigenständige Rechtsgebilde</b>	⇒ rechtlich verselbständigte Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts	öffentlich-rechtliche Sparkassen öffentlich-rechtliche Kreditanstalten	<b>ja,</b> § 4 Abs. 2 KStG	
	⇒ Zweckverbände als eigenständige Körperschaften des öffentlichen Rechts	Zweckverband für kommunale Datenverarbeitung	<b>ja,</b>	
	⇒ Juristische Personen des privaten Rechts	Stadtwerke als AG oder GmbH (sog. Eigengesellschaften)	Nein	Kapitalgesellschaft § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG
<b>III. Rechtlich unselbständige Bereiche</b>	⇒ rechtlich unselbständige Betriebe einer juristischen Person des öffentlichen Rechts	Stadtwerke als Eigenbetrieb Kurverwaltung als Regiebetrieb	<b>Ja</b>	
	⇒ Tätigkeitsbereiche einer juristischen Person des öffentlichen Rechts	Blumenverkäufe und Grabpflegeleistungen eines Friedhofsträgers	<b>Ja</b>	

## 2.2 BESCHRÄNKTE STEUERPFLICHT (§ 2 KStG)

Im Gegensatz zum EStG gilt die beschränkte Steuerpflicht im KStG

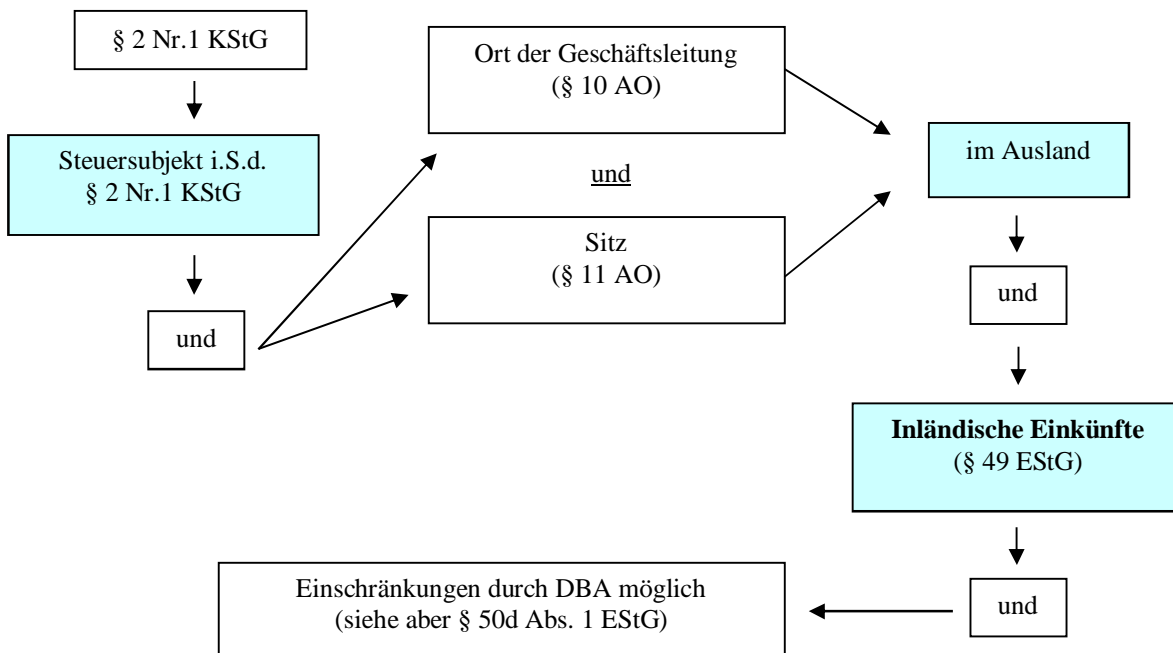
- ⇒ nicht nur für **Steuerausländer** (§ 2 Nr. 1 KStG),
- ⇒ sondern auch für **Steuerinländer** (§ 2 Nr. 2 KStG).

### 2.2.1 AUSLÄNDISCHE KÖRPERSCHAFTEN (§ 2 NR. 1 KStG)

Der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Nr. 1 KStG unterliegen

- ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen,
- mit inländischen Einkünften als inländischem Anknüpfungsmerkmal

#### Voraussetzungen der beschränkten KSt-Pflicht nach § 2 Nr. 1 KStG



#### Steuersubjekt i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG

⇒ **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen,**

- Begriff erschließt sich weitgehend durch die zum gleichen Oberbegriff in § 1 Abs. 1 KStG enthaltene Aufzählung;
- sowohl rechtsfähige als auch nichtrechtsfähige Gebilde
- keine abschließende Aufzählung in § 2 Nr. 1 KStG, Abgrenzung durch § 3 Abs. 1 KStG

#### Prüfung:

Ist das ausländische Rechtsgebilde nach den leitenden Gedanken des deutschen ESt- und KSt-Rechts einer



der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG genannten Körperschaft, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen vergleichbar, ist die Rechtspersönlichkeit im Ausland insoweit unerheblich (BFH-Urteil v. 3.2.1988, BStBl 1988 II S. 588)

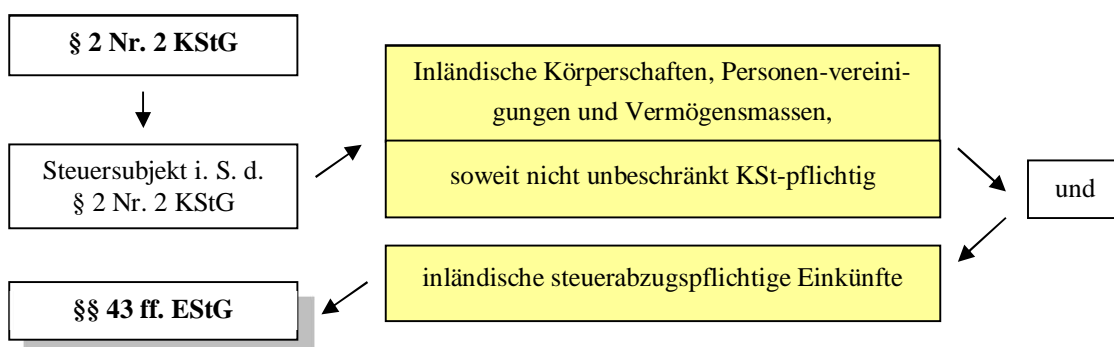
- Zum erforderlichen **Typenvergleich** unter Berücksichtigung der Frage der Zurechnung von Einkommen siehe auch die **vergleichende Zusammenstellung** ausländischer und inländischer Gesellschaftsformen im BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I S. 1076, insbesondere Tabelle 1 und 2 „sog. Betriebsstättenerslass“, Beck'sche Steuererlasse 800, § 12/1; BMF v. 26.09.2014, BStBl 2014 I S. 1258 ff. zu PersGes.; BMF v. 22.12.2016, BStBl 2017 I S. 182 zu Fremdvergleich).

- ⇒ **im Inland weder Sitz (§ 10 AO) noch Ort der Geschäftsleitung (§ 11 AO),**
- ⇒ jedoch **inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG.**
- ⇒ im Gegensatz zur unbeschränkten Steuerpflicht keine personenbezogene, sondern **objektbezogene inländische Anknüpfung**
- ⇒ Erfordernis der inländischen Einkünfte i. S. d. § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 49 EStG bedingt **zusätzliche Tatbestandsmerkmale** (z.B. inländische Belegenheit des Vermögens, Betriebsstätte oder ständiger Vertreter im Inland), die eine Zuordnung zu konkreten inländischen Einkunftsquellen sicherstellen sollen.
- ⇒ ggf. **isolierende Betrachtungsweise** nach § 49 Abs. 2 EStG  
isolierte Betrachtung der Einkunftsart zur Begründung der beschränkten Steuerpflicht
- ⇒ Inländisches Besteuerungsrecht nach § 2 Nr. 1 KStG i. V. m. § 49 EStG kann durch vorrangig zu beachtende Vereinbarungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (**DBA**) eingeschränkt oder ausgeschlossen sein, § 2 AO.
- **bestimmte Normen** des KStG setzen unbeschränkte KSt-Pflicht voraus und finden daher im Rahmen der beschränkten KSt-Pflicht nach § 2 Nr. 1 KStG **keine Anwendung** (z.B. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG (Steuerbefreiungen), §§ 14 ff. KStG (Organschaft), §§ 24, 25 KStG (Freibeträge))

## 2.2.2 INLÄNDISCHE KÖRPERSCHAFTEN (§ 2 NR. 2 KSTG)

Weitere Form der beschränkten KSt-Pflicht nach § 2 Nr. 2 KStG für „sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, soweit sie nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, mit ihren **inländischen steuerabzugspflichtigen Einkünften**“.

### Voraussetzungen der beschränkten KSt-Pflicht nach § 2 Nr.2 KStG



Inländische Körperschaften, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, sind z. B. Bund, Länder und Gemeinden, also **juristische Personen des öffentlichen Rechts**, soweit sie nicht bereits nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 4 KStG unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Diese Körperschaften sind dann mit ihren steuerabzugspflichtigen Einkünften, die außerhalb unterhaltener BgA bezogen werden, steuerpflichtig.

- ⇒ die **KSt** auf die steuerabzugspflichtigen und damit nach § 2 Nr. 2 KStG beschränkt kst-pflichtigen Einkünfte ist grundsätzlich **durch den Steuerabzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG)**; Ausnahme: § 32 Abs. 2 KStG sowie § 50d Abs. 1 EStG
- ⇒ zu den inländischen steuerabzugspflichtigen Einkünften der öffentlichen Hand, die eine beschränkte KSt-Pflicht i. S. d. § 2 Nr. 2 KStG begründen, zählen die **kapitalertragsteuerpflichtigen Tatbestände i. S. d. §§ 43 ff. EStG**
  - **Beteiligungserträge** (z.B. Dividenden) i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, KapESt i. H. v. **25%** (§ 43a Abs. 1 Nr. 1, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG); beachte Reduzierung nach § 44a Abs. 8 EStG möglich
  - **Zinserträge** i.S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (§ 43a Abs. 1 Nr. 1, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG); beachte § 44a Abs. 4 Nr. 2 EStG (Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei Bescheinigung)

**Abb. 2.3**

### **Erweiterung des § 2 Nr. 2 KStG:**

#### ***Buchstabe a)***

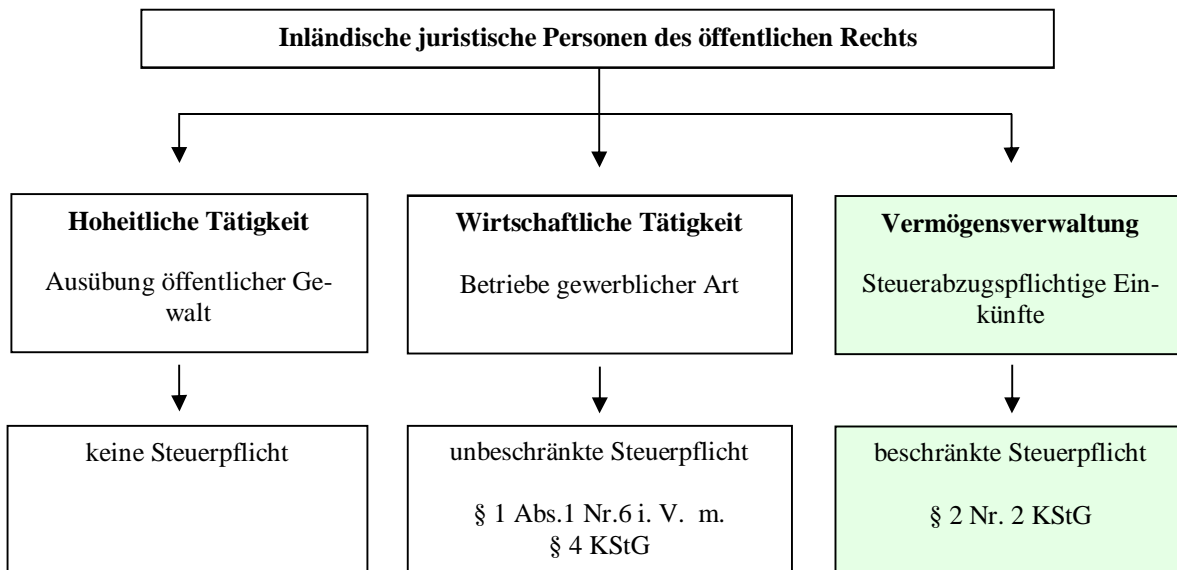
- ⇒ Entgelte, die gewährt werden
  - für die Überlassung von Anteilen an KapG
  - mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland
  - an einen „anderen“
  - dem die Anteile zuzurechnen sind
  - diese oder vergleichbare Anteile zurückgegeben hat

#### ***Buchstabe b)***

- ⇒ Entgelte, die gewährt werden
  - im Rahmen eines Wertpapierpensionsgeschäftes
  - soweit Gegenstand des Geschäftes
  - Anteile an KapG mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland ist

#### ***Buchstabe c)***

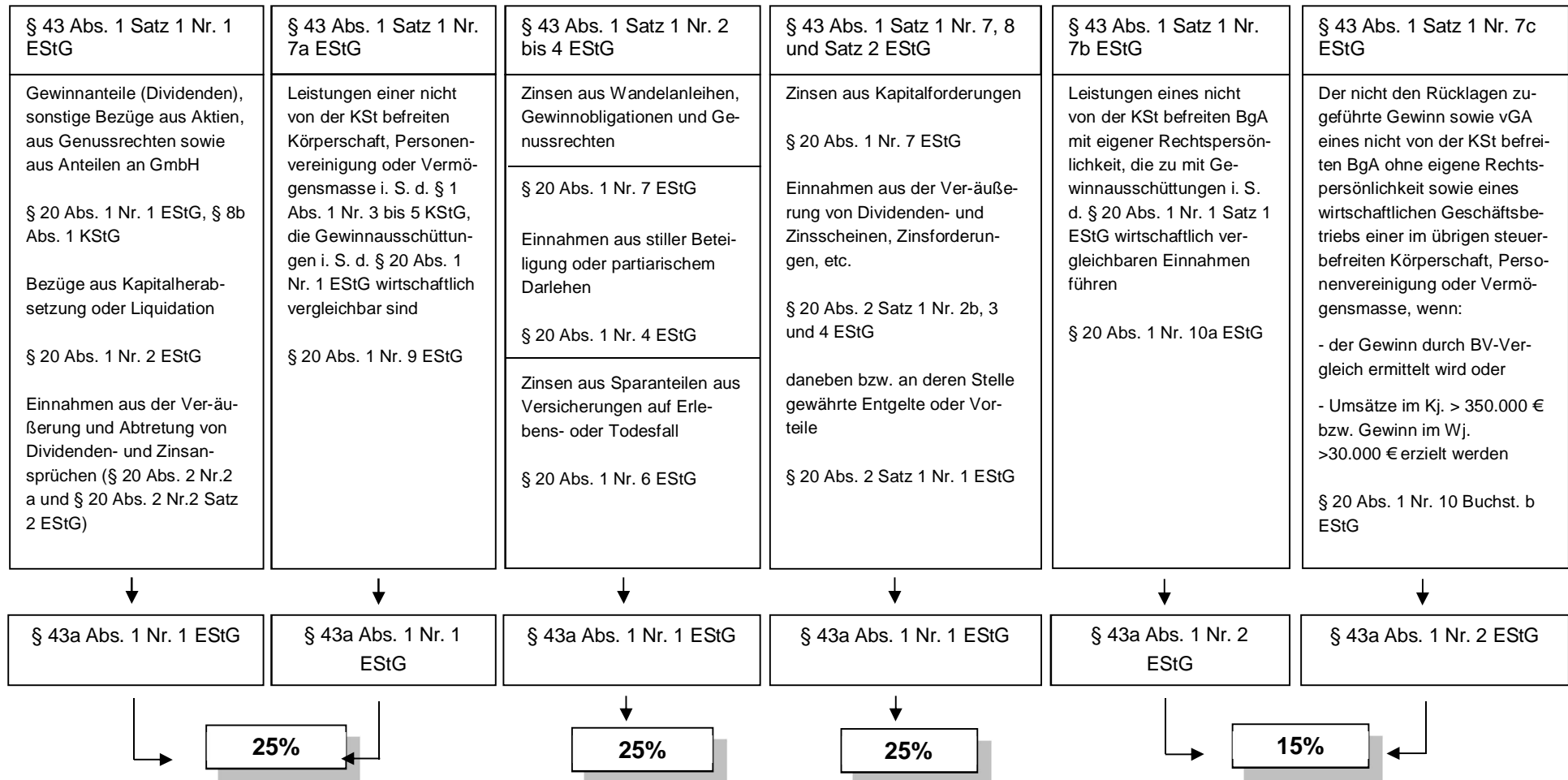
- ⇒ Einnahmen und Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 10 Satz 2 KStG
  - die als Entgelt für die Überlassung
  - von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft
  - mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland gewährt werden

**Zusammenfassung: Steuersubjekte der beschränkten KSt-Pflicht nach § 2 Nr. 2 KStG:****Inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts**

**Inländische steuerabzugspflichtige Einkünfte**

**Kapitalertragsteuerpflichtige Tatbestände (§ 43 EStG)<sup>5</sup>**

**Abb. 2.3**



<sup>5</sup> Beachte zu § 20 Abs. Nr. 10 Buchst. b EStG: BMF-Schreiben vom 09.01.2015, BStBl 2015 I S. 111, mit Differenzierung zwischen Eigen- und Regiebetrieb; gleichwohl noch „Sprengkraft“ im BMF-Schreiben enthalten, soweit Eigenbetrieb auch hoheitliche Verlusttätigkeiten umfasst.

- ⇒ Juristische Personen des öffentlichen Rechts werden nach §§ 44a Abs. 4, 8 i. V. m Abs. 7 EStG in vollem Umfang bzw. im Übrigen um 10%-Punkte (Steuerabzug erfolgt in Höhe von 3/5, § 44a Abs. 8 S. 1 KStG) von der KEST durch Abstandnahme vom Steuerabzug bzw. Erstattung entlastet.

Abb. 2.4

## 2.3 STEUERBEFREIUNGEN (§§ 5, 6 KStG)

### Allgemeines

- ⇒ § 5 KStG enthält eine Vielzahl von Steuerbefreiungen für Körperschaften nach § 1 KStG (Voraussetzung ist jedoch immer, dass unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt, § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG). Bei den Befreiungstatbeständen ist zu unterscheiden zwischen
- persönlichen Steuerbefreiungen, z. B. § 5 Abs. 1 Nr. 1 KStG
  - partiellen Befreiungen (z. B. Steuerpflicht nur hinsichtlich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs)
  - sachlichen Steuerbefreiungen (z.B. § 5 Abs. 1 Nr. 6 oder 9 KStG)
- ⇒ Bei einer partiellen Steuerpflicht gilt insoweit der Steuersatz von 15 %, § 23 Abs. 1 KStG.
- Beachte hier die Steuerpflicht für Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben steuerbefreiter Körperschaften, § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 4 EStG (diese dient der Besteuerung auf der 2. Stufe im Teileinkünfteverfahren)
- ⇒ Außerdem ist bei Körperschaften, deren Leistungen bei den Empfängern nicht zu den Einnahmen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder 2 gehören, der **Freibetrag** nach § 24 KStG i. H. v. **5.000 €**- höchstens jedoch in Höhe des Einkommens anzusetzen.
- Bei einer gemeinnützigen GmbH kommt ein Freibetrag also nicht in Betracht (unabhängig davon, dass sie aus rechtlichen Gründen an ihre Gesellschafter überhaupt keine Ausschüttungen vornehmen darf).

### 2.3.1 PARTIELLE STEUERPFlicht (§ 5 ABS. 1 UND 2, § 6 KStG)

Abb. 2.5

- ⇒ Unterschiedliche gesetzestechnische Regelungen und Anknüpfungen zur Begründung einer teilweisen Steuerpflicht der im übrigen steuerbefreiten Körperschaft

z.B. für

- wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
- nicht begünstigte Tätigkeiten
- Überdotation
- Zuwendungen zur Förderung politischer Parteien

**Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug/Erstattung der Kapitalertragsteuer bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gemäß § 44a EStG**

**Abb. 2.4**

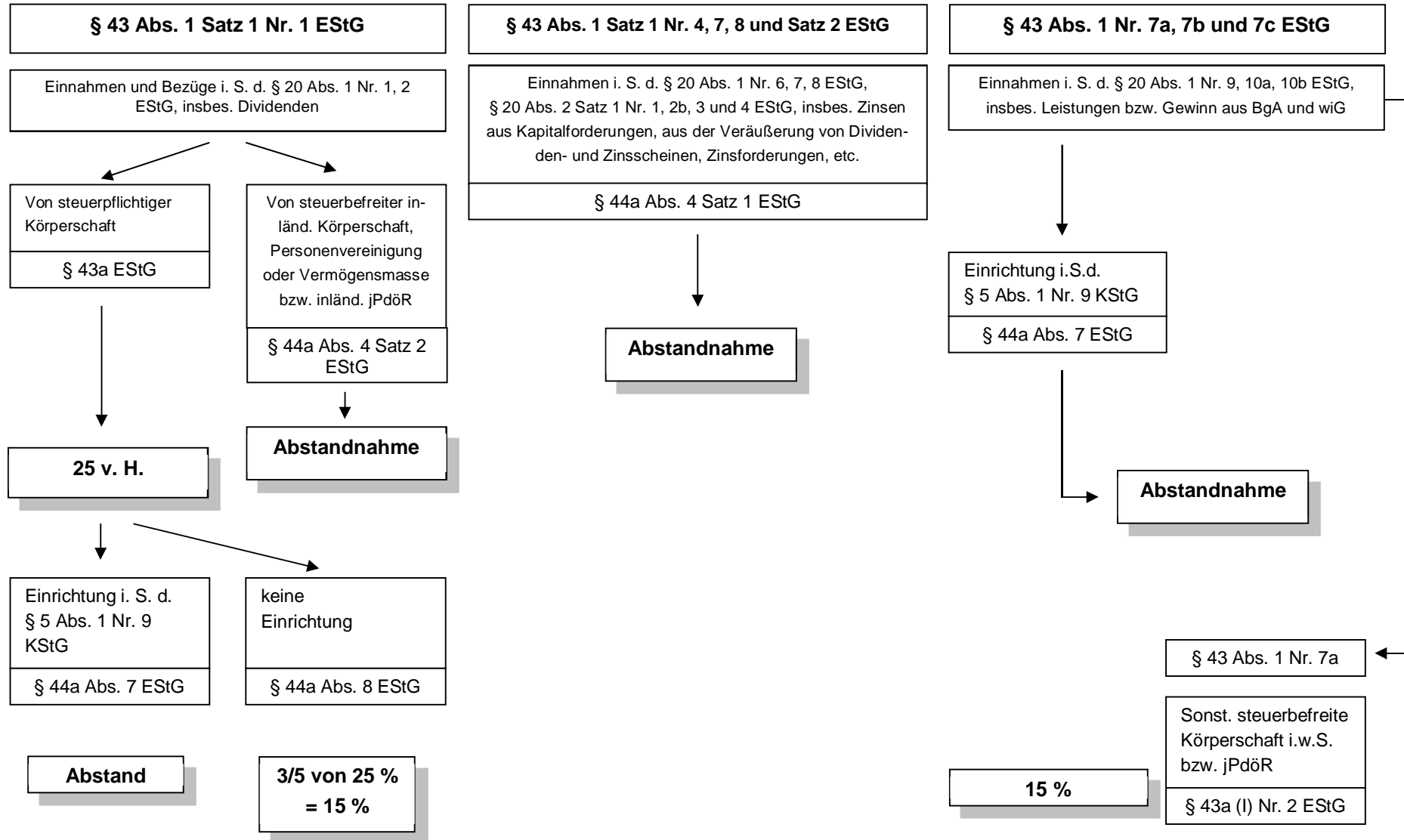
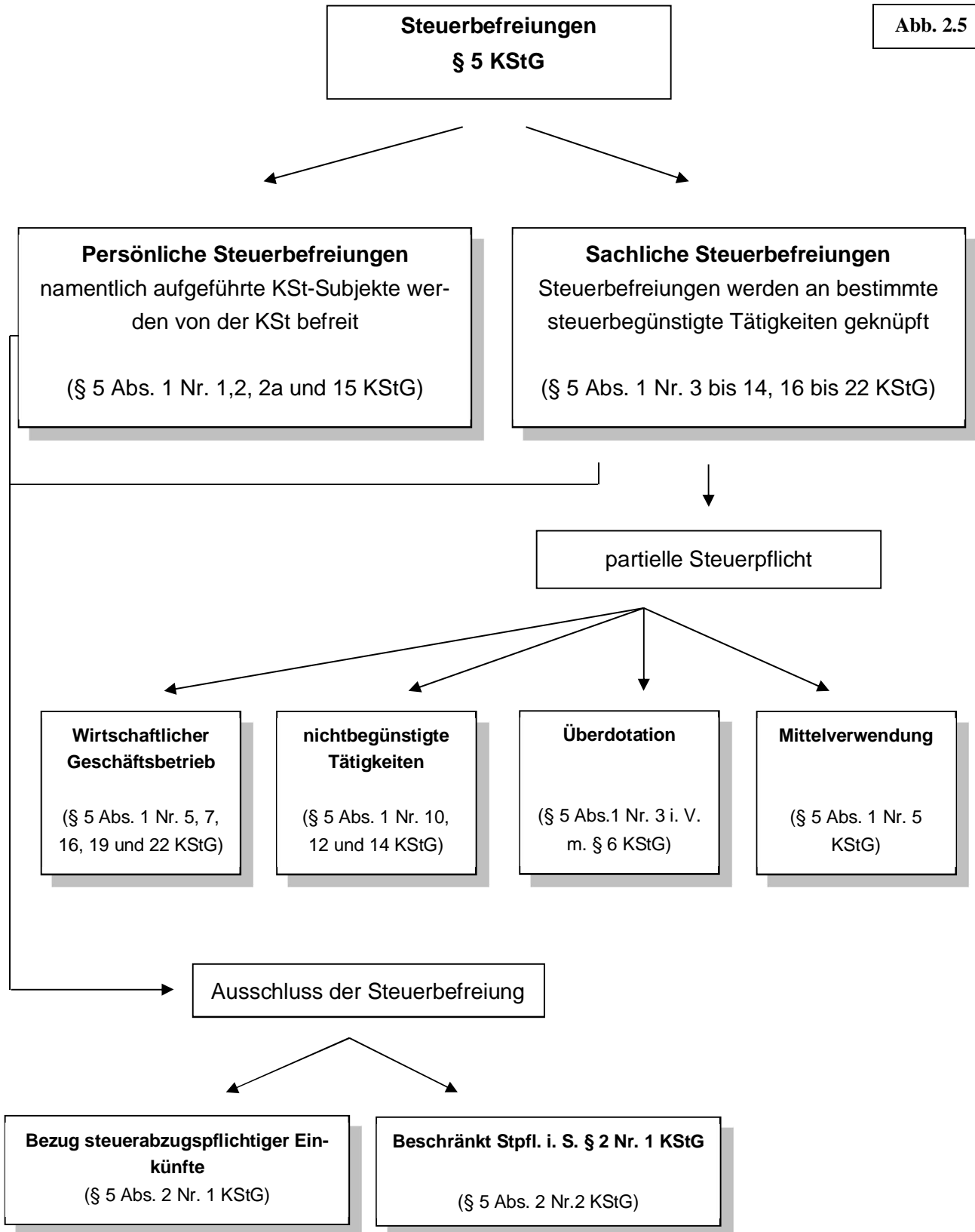


Abb. 2.5



### 2.3.2 AUSSCHLUSS DER STEUERBEFREIUNG

#### **Inländische steuerabzugspflichtige Einkünfte (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG)**

Eine Einschränkung der Steuerbefreiung ergibt sich aus § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG.

Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die nach § 5 Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sind, unterliegen mit ihren **inländischen Einkünften** - von denen ein **Steuerabzug** (KESt-Abzug) vorzunehmen ist - der Körperschaftsteuer.

⇒ Insoweit ist die Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug abgegolten,  
§ 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG.

**Abb. 2.5**

Entsprechendes gilt für die in § 32 Abs. 3 Satz 1 1.HS KStG genannten Einkünfte

⇒ Allerdings ist eine Abstandnahme vom KESt-Abzug nach § 44a Abs. 7 EStG ganz (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) oder nach § 44a Abs. 8 EStG zu  $2/5 = 10\%$  möglich.

### 2.4 ÜBERBLICK: ARTEN DER STEUERPFLICHT

**Abb. 2.6**

⇒ unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 KStG)

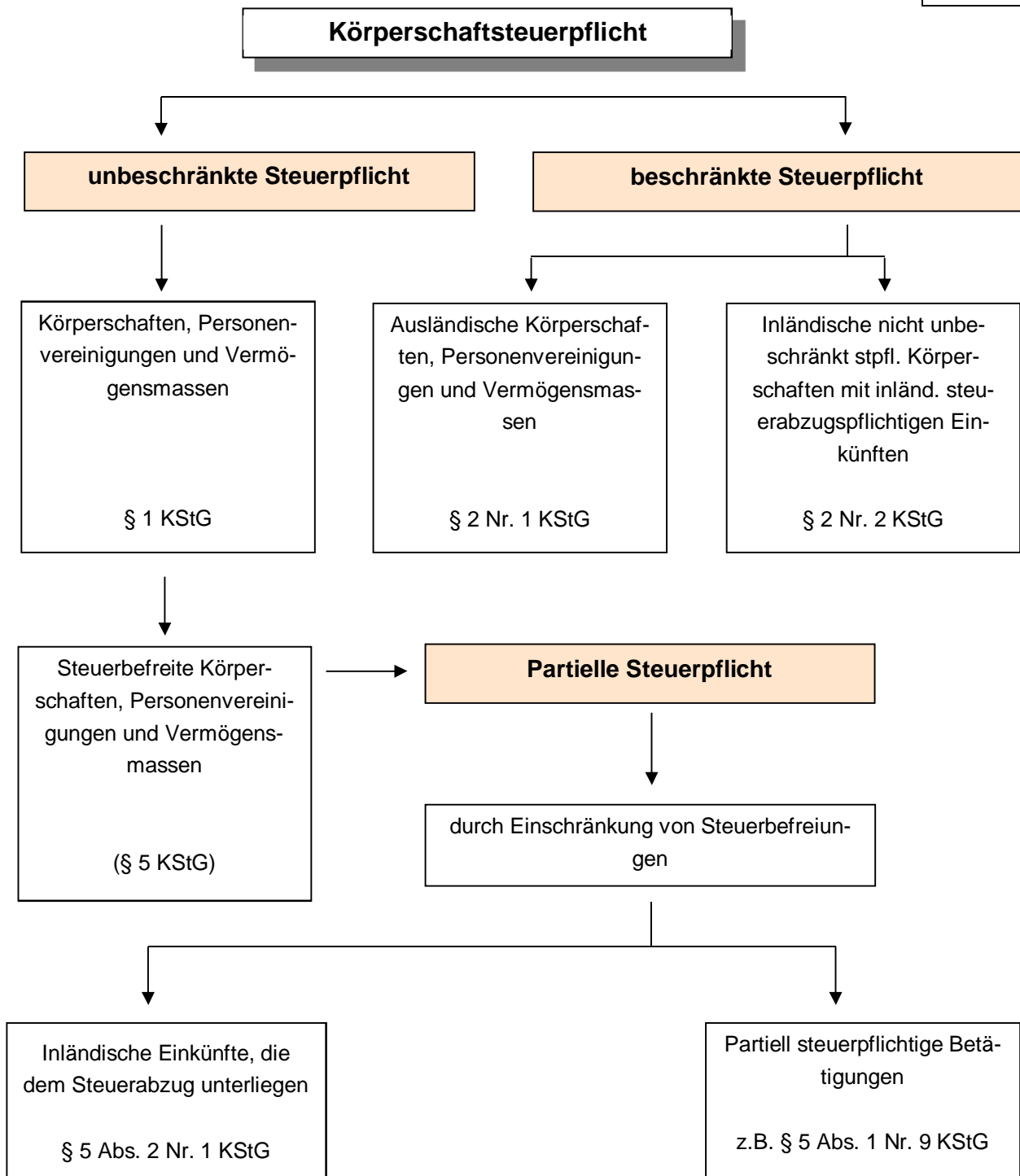
⇒ beschränkte Steuerpflicht von Steuerausländern (§ 2 Nr. 1 KStG)

⇒ beschränkte Steuerpflicht von Steuerinländern (§ 2 Nr. 2 KStG)

⇒ partielle Steuerpflicht von steuerbefreiten Körperschaften (§ 5 Abs. 1 und 2, § 6 KStG)



Abb. 2.6



## 2.5 FÄLLE ZUR PERSÖNLICHEN STEUERPFLICHT

### Übersicht

Fall 2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG)	KapGes
Fall 2.2	Besteuerungsgrundsätze PersGes/KapGes/ Durchgriff	Besteuerung auf Ebene der Handelsgesellschaft und deren Gesellschafter, Belastungsvergleich
Fall 2.3	Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 KStG)	sonst. Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1
Fall 2.4	Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG)	Steuerausländer, inländische Einkünfte
Fall 2.5	Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 2 KStG)	JPöR mit Beteiligungserträgen außerhalb BgA, KEST-Erstattung
Fall 2.6	Gründung einer GmbH	

**Klausurtaktik: Die Einordnung der persönlichen Steuerpflicht ist stets am Anfang der Klausur vorzunehmen.**

### **Fall 2.1 - Unbeschränkte Steuerpflicht**

Die Knusper-GmbH mit Sitz in Frankfurt am Main erzielt Einkünfte aus der Herstellung von Knusperwaren in Mainz sowie aus der Vermietung von Grundbesitz in den Niederlanden. Alleiniger Anteilseigner der Knusper-GmbH ist Heinz Keks aus Amsterdam. Einzige Geschäftsführerin der Gesellschaft ist dessen Ehefrau Anneliese Keks, gleichfalls mit Wohnsitz und ständigem Aufenthalt in Amsterdam.

⇒ Stellen Sie die Art und den Umfang der Steuerpflicht der Knusper-GmbH dar.

### **Lösung zu Fall 2.1 - Unbeschränkte Steuerpflicht**

Die Knusper-GmbH unterliegt der unbeschränkten KSt-Pflicht i. S. d. § 1 KStG, da sie mit der Rechtsform der GmbH als Kapitalgesellschaft Steuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ist und der Sitz der Gesellschaft (§ 11 AO) im Inland belegen ist.

Da Sitz (§ 11 AO) und Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) gleichberechtigte inländische Anknüpfungsmerkmale i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG darstellen, steht der unbeschränkten Steuerpflicht nicht entgegen, dass sich der Ort der Geschäftsleitung vorliegend in Amsterdam befindet. Dem **Aufenthaltort** der Gesellschafter kommt hierbei grundsätzlich **keine Bedeutung** zu.

Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen **sämtliche inländischen und ausländischen Einkünfte** der Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 2 KStG).

**Fall 2.2 - Einkommensteuerliche Behandlung von Gesellschaftern einer KG und einer GmbH****Sachverhalt**

Eine Kommanditgesellschaft hat drei Gesellschafter. Komplementär A ist mit 50% an der Gesellschaft beteiligt und erhält als Geschäftsführer ein Jahresgehalt von 48.000 €. Die Kommanditisten B und C sind mit je 25% beteiligt.

B hat der Gesellschaft ein Darlehen gegeben und erhält dafür jährlich 1.200 € Zinsen. C hat der Gesellschaft ein Grundstück zur Verfügung gestellt. Er erhält dafür eine Jahrespacht von 20.000 €.

Geschäftsführergehalt, Darlehenszinsen und Pachtzahlungen hat die Gesellschaft als Aufwand behandelt und einen Steuerbilanzgewinn i. H. v. 160.000 € ausgewiesen.

Komplementär A hat unstreitig 1.000 € Aufwendungen gehabt, die mit seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Gesellschaft in Zusammenhang stehen. Bei C sind Werbungskosten in Höhe von 8.000 € angefallen.

Die Kommanditgesellschaft hat die Aufwendungen handelsrechtlich korrekt gebucht.

**Aufgabe**

⇒ Ermitteln Sie den Gewinn i.S. von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und nehmen Sie seine Verteilung vor.

**Abwandlung**

Fall wie vorstehend, bei der Gesellschaft handelt es sich jedoch anstelle einer KG **um eine GmbH**.

⇒ Zeigen Sie die Auswirkungen der Abwandlung auf die ertragsteuerliche Behandlung von Gesellschaft und Gesellschaftern auf.

**Lösung zu Fall 2.2 - Einkommensteuerliche Behandlung von Gesellschaftern einer KG und einer GmbH****Ausgangssachverhalt: KG**

- Die **KG** selbst ist **kein ESt-Subjekt (Personengesellschaft = transparent)**, sondern lediglich ihre Gesellschafter als Mitunternehmer.
- Die Besteuerungsgrundlagen (Gesamtgewinn und Anteile der einzelnen Mitunternehmer) werden gesondert und einheitlich durch das Betriebsfinanzamt festgestellt.
- Ermittlung des Gesamtgewinns gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

erklärter Steuerbilanzgewinn		160.000 €
+ Gehalt A		48.000 €
+ Darlehenszinsen B		1.200 €
+ Pachtzinsen C		<u>20.000 €</u>
		229.200 €
- Sonder-Betriebsausgaben A	1.000 €	
- Sonder-Betriebsausgaben C	<u>8.000 €</u>	<u>./.</u> 9.000 €
Gewinn gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG		<u>220.200 €</u>

## d) Verteilung des Gewinns

Gesellschafter	HB/StB	Vergütungen Sonder-BE	Aufwendungen Sonder-BA	Insgesamt
A	80.000 €	48.000 €	./. 1.000 €	127.000 €
B	40.000 €	1.200 €	-	41.200 €
C	40.000 €	20.000 €	./. 8.000 €	52.000 €
	160.000 €	69.200 €	./. 9.000 €	220.200 €

- e) Besteuerung der Gewinnanteile der Mitunternehmer gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG durch das jeweilige Wohnsitzfinanzamt des Gesellschafters.

**Abwandlung: GmbH**

- a) Die **GmbH** ist **KSt-Subjekt**. Ausgangsbetrag für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als Bemessungsgrundlage für die KSt ist der erklärte Steuerbilanzgewinn in Höhe von 160.000 €
- b) Die **Gesellschafter** erzielen nicht mehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern Einkünfte aus unterschiedlichen Einkunftsarten

	A (50 %)	B (25 %)	C (25 %)
<ul style="list-style-type: none"> <li>Geschäftsführergehalt (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) ./.. nachgewiesene WK, mind. Abzug des AN-PB gem. § 9a Nr. 1 EStG<sup>6</sup></li> </ul> <p><b>Einkünfte</b></p>	48.200 €  ./.. 1.200 €  <b>47.000 €</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>Zinseinnahmen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) ./.. nachgewiesene WK (kein Sparer-Pauschbetrag, § 32d Abs. 2 S. 2 EStG)</li> </ul> <p><b>Einkünfte</b> Zu erfassen im z.v.E. (mit tariflicher ESt)</p>		1.200 € ./.. 0 €  <b>1.200 €</b> (§ 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG, da B ≥ 25%-beteiligt)	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Pachtzins (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) ./.. WK § 9 Abs. 1 S. 1 EStG</li> </ul> <p><b>Einkünfte</b></p>			20.000 € ./.. 8.000 €  <b>12.000 €</b>

<sup>6</sup> Erhöhung des Werbungskosten-Pauschbetrages rückwirkend zum 01.01.2022 auf 1.200 €

### Fall 2.3 - Unbeschränkte Steuerpflicht

Können die nachfolgend aufgeführten Rechtsgebilde unbeschränkt kst-pflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG sein?

- Einmann-GmbH
- KGaA
- GmbH & Co. KG
- Publikums-KG
- e.V.
- OHG französischen Rechts
- Stadt Essen
  - Betrieb eines selbstständigen Freibads durch die Stadt Essen
  - Betrieb von Parkuhren durch die Stadt Essen
  - Stadt Essen als Kommanditistin der Schlachthof-KG
  - Stadt Essen als alleinige Anteilseignerin der Müllverbrennungs-GmbH

### Lösung zu Fall 2.3 - Unbeschränkte Steuerpflicht

- Die **Einmann-GmbH** ist körperschaftsteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.
- Die **KGaA** ist eine Mischform zwischen einer Aktiengesellschaft und einer Kommanditgesellschaft. Sie ist nach § 278 AktG mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet und als Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig. Die Komplementäre erzielen mit ihren Gewinnanteilen unmittelbar Einkünfte aus Gewerbebetrieb, soweit sie nicht auf evtl. Anteile am Grundkapital entfallen (Hinweis: keine einheitliche Feststellung ihrer Gewinnanteile; BFH-Urteil vom 21.06.1989, BStBl 1989 II S. 881;). Zahlungen an den Komplementär außerhalb der Vergütung für eingelegtes Grundkapital sind Betriebsausgaben.
- Die Kommanditisten (einschl. Komplementär für evtl. Aktienbesitz) haben die Rechtsstellung von Aktionären (Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG).
- Die **GmbH & Co. KG** ist zivilrechtlich eine Kommanditgesellschaft. Eine Körperschaftsteuerpflicht der partiell rechtsfähigen Handelsgesellschaft kommt auch nicht nach § 3 Abs. 1 KStG in Betracht, da das Einkommen der Personenvereinigung nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen unmittelbar bei den Gesellschaftern zur ESt/KSt herangezogen wird.  
Der Gewinn der GmbH & Co. KG ist gesondert festzustellen (§§ 179, 180 AO). Die Kommanditisten unterliegen mit ihren Gewinnanteilen der ESt (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), die GmbH ist mit ihrem Gewinnanteil körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG).
- Eine **Publikums-KG** ist zivilrechtlich eine Kommanditgesellschaft, die zum Zwecke der Kapitalsammlung aus einer unbestimmten Zahl rein kapitalistisch beteiligter Kommanditisten als Anlagegesellschafter besteht. Eine Körperschaftsteuerpflicht kommt nicht in Betracht.
- Der **eingetragene Verein** ist als rechtsfähige Personenvereinigung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG körperschaftsteuerpflichtig.
- Bei einer **OHG französischen Rechts** handelt es sich zwar nach französischem Recht um eine juristische Person des privaten Rechts. Aufgrund ihrer wirtschaftlichen Vergleichbarkeit mit einer deutschen Mitunternehmerschaft unterliegt sie im Inland allerdings **nicht der KSt**.

- Die **Stadt Essen** ist zwar als juristische Person des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet. Als Körperschaftsteuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG kommt sie aber nur insofern in Betracht, als sie einen BgA nach § 4 KStG unterhält.  
Der Betrieb des **Freibades** stellt eine wirtschaftliche Betätigung der Stadt Essen dar, die einen Betrieb gewerblicher Art (§ 4 KStG) begründet; die Stadt Essen ist insoweit KSt-Subjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG (R 4.5 Abs. 5 KStR).  
Der Betrieb von **Parkuhren** oder von Parksscheinautomaten ist als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, soweit er im Rahmen der Straßenverkehrsordnung durchgeführt wird; die hoheitliche Betätigung führt zu einem **Hoheitsbetrieb** und begründet keinen BgA i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG (R 4.5 Abs. 4 KStR).  
Mit der **Beteiligung als Kommanditistin an der Schlachthof-KG** wird die Stadt Essen mitunternehmerisch i.S.d. § 15 Abs. 1 S. Nr. 2 EStG tätig. Die mitunternehmerische Betätigung begründet einen **BgA** und damit insoweit die **unbeschränkte KSt-Pflicht** der Stadt Essen nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG (R 4.1 Abs. 2 Satz 2 KStR).  
Bei der **Beteiligung** der Stadt Essen **an der Müllverbrennungs-GmbH** handelt es sich um einen Gegenstand der bloßen Vermögensverwaltung (kein BgA) und nicht um eine wirtschaftliche Betätigung i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG. Die Stadt ist insoweit nicht Steuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG (R 4.1 Abs. 2 Satz 6 KStR). Für die Ausnahmeregelung der R 4.1 Abs. 2 Satz 3 KStR fehlen weitere Angaben.

#### **Fall 2.4 - Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG)**

Die Knisp B.V. (B. V. entspricht der deutschen GmbH) mit **Sitz und Geschäftsleitung in Amsterdam** erzielt Einkünfte aus der Herstellung von Knusperwaren in Mainz sowie aus der Vermietung von Grundbesitz in den Niederlanden. Alleiniger Anteilseigner der **Knisp B.V.** ist Heinz Keks aus Amsterdam. Einzige Geschäftsführerin der Gesellschaft ist dessen Ehefrau Anneliese Keks, gleichfalls mit Wohnsitz und ständigem Aufenthalt in Amsterdam.

⇒ Stellen Sie die Art und den Umfang der Steuerpflicht der Knisp B.V. dar. Beachte hierzu auch das mit den Niederlanden abgeschlossene DBA.

#### **Lösung zu Fall 2.4 - Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG)**

Die Knisp B.V. ist **beschränkt körperschaftsteuerpflichtig i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG**, da sie als ausländische Körperschaft, deren Rechtsform der inländischen GmbH entspricht, mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland Steuersubjekt i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG ist und mit dem Fabrikationsbetrieb in Mainz (Betriebsstätte, § 12 AO) inländische gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 8 Abs. Satz 1 KStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG erzielt. Auch nach Anwendung des DBA Niederlande verbleibt es beim deutschen Besteuerungsrecht (Betriebsstättenvorbehalt).

Der beschränkten Steuerpflicht i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG unterliegen lediglich **die inländischen Einkünfte** der **Kapitalgesellschaft i. S. d. § 49 EStG**, nicht hingegen die im Ausland erzielten Vermietungseinkünfte, da der Grundbesitz nicht im Inland belegen ist.

**Fall 2.5 - Unbeschränkte/ beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 2 KStG)**

Die Stadt Essen ist zu 100% an dem Stammkapital der **Müllverbrennungs-GmbH** beteiligt. Die Geschäftsanteile gehören **nicht** zum Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art. Im Kalenderjahr 15 wird für das Geschäftsjahr 14 eine Gewinnausschüttung i. H. v. 250.000 € beschlossen und vollzogen.

Die Stadt Essen erhält nach Abzug der KEST i.H.v. 25% (= 62.500 €) eine Auszahlung i.H.v. 187.500 € (Solidaritätszuschlag ist aus Vereinfachungsgründen zu vernachlässigen).

⇒ Stellen Sie die Art und den Umfang der Steuerpflicht der Stadt Essen dar.

**Lösung zu Fall 2.5 - Unbeschränkte/ beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 2 KStG)****a) Unbeschränkte KSt-Pflicht**

⇒ Die 100%ige Beteiligung der Stadt Essen an der Müllverbrennungs-GmbH begründet als Gegenstand der **bloßen Vermögensverwaltung** keinen Betrieb gewerblicher Art und damit **keine unbeschränkte Steuerpflicht** der Stadt Essen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 4 KStG und R 4.1 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStR.

**b) Beschränkte KSt-Pflicht**

⇒ Als inländische juristische Person des öffentlichen Rechts wird die Stadt Essen mit der dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegenden Gewinnausschüttung (inländische steuerabzugspflichtige Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) jedoch im Rahmen der beschränkten KSt-Pflicht nach **§ 2 Nr. 2 KStG** zur KSt herangezogen.

⇒ Die beschränkte KSt-Pflicht erstreckt sich **partiell und objektsteuerartig** ausschließlich auf die steuerabzugspflichtigen Einkünfte. Die auf diese Einkünfte (Dividende i. H. v. 250.000 €) entfallende KSt der Stadt Essen ist durch den für die Stadt als Gläubiger der Kapitalerträge und Schuldner der KEST vorgenommenen **Steuerabzug** i. H. von **3/5** - § 44a Abs. 8 EStG (**KEST i.H.v. 15%**) **abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG)**. Eine Veranlagung findet insoweit nicht statt. Erstattung von 2/5 nach § 44b EStG.

**Fall 2.6 - Gründung einer GmbH**

Für die Errichtung einer GmbH ist im Zusammenhang mit der Erstellung der Gründungsbilanz **§ 5 GmbHG zu beachten, insbesondere 5 Abs. 4 GmbHG**.

Es empfiehlt sich, vorab einen Beteiligungsplan aufzustellen, der die nötigen Einzelheiten enthält.

**Sachverhalt:**

**Alfons, Bernhardt und Christoph** gründen auf den **01.05.2022** eine GmbH mit einem Stammkapital von 300.000 € von dem jeder Gesellschafter ein Drittel übernimmt. Es wird vereinbart, dass mindestens 50% des übernommenen Stammkapitals im Eröffnungszeitpunkt eingebracht werden sollen. Soweit die eingebrachten Rechte oder Sachwerte 50% des übernommenen Stammkapitals nicht erreichen, ist der Fehlbetrag auf dem Bankkonto der GmbH einzuzahlen.

Im Einzelnen bringen die Gesellschafter lt. Gesellschaftsvertrag ein:

#### Alfons (A)

Ein Grundstück mit einem Verkehrswert von 130.000 € Der Anteil des Grund u. Bodens beträgt 40.000 € das Gebäude ist 20 Jahre alt. Auf dem Grundstück lastet eine Grundschuld, die noch über 70.000 € evaluiert, Zinssatz 8%, Zinsfälligkeit halbjährlich nachträglich am 31.12. und 30.06. Die GmbH übernimmt die Grundschuld und künftig entstehende Zinsen.

#### Bernhardt (B)

Einen Lkw im Wert von 22.500 € mit einer Nutzungsdauer von 2 Jahren, sowie Waren im Wert von 24.000 € Für den Lkw sind die Versicherungsbeiträge und die Steuern für das lfd. Kj. von insgesamt 2.900 € bereits von B bezahlt worden.

#### Christoph (C)

Mehrere Maschinen im Wert von 120.000 € mit einer Nutzungsdauer von 4 Jahren. Eine Maschine im Wert von 70.000 € ist zur Sicherung an den Lieferanten übereignet, weil der Lieferant noch eine Kaufpreisforderung von 35.000 € hat. Außerdem ist noch eine Reparaturrechnung über 7.000 € für eine Maschine zu begleichen. Die GmbH übernimmt alle Verbindlichkeiten.

#### Aufgabe:

Erstellen Sie die **Eröffnungsbilanz zum 01.05.2022**. Gehen Sie davon aus, dass die erwähnten Fehlbeträge auf dem Bankkonto der GmbH im Eröffnungszeitpunkt eingegangen sind. Auf Verkehrssteuern ist nicht einzugehen.

#### Lösung zu Fall 2.6 - Gründung einer GmbH (§§ 5, 5 Abs. 4 GmbHG)

#### Beteiligungsplan

Ges.	Stammeinlage.	Einbringung		Rest
A	100.000	Grundstück	130.000	
		Grundschuld	./. 70.000	
		Sonstige Verbindlichkeit		
		Zinsen 1.1.-30.4.	./. 1.867	
		<b>Sacheinlage</b>	58.133	
		Mindesteinbringung	50.000	
		<b>Geldeinlage</b>	0	<b>41.867 €</b>
B	100.000	Lkw	22.500	
		Waren	24.000	
		RAP (8/12)	1.933	
		<b>Sachen u. Rechte</b>	48.433	
		Mindesteinbringung	50.000	
		<b>Geldeinlage</b>	1.567	<b>50.000 €</b>
C	100.000	Maschinen	120.000	
		Verbindlichkeiten	./. 35.000	
		Sonstige Verb.	./. 7.000	
		<b>Sacheinlage</b>	78.000	
		Mindesteinbringung	50.000	
		<b>Geldeinlage</b>	0	<b>22.000 €</b>
<b>Ausstehende Stammeinlage:</b>				<b>113.867 €</b>



**Hinweis:** Trotz Sicherungsübereignung der Maschinen an den Lieferanten des C muss die GmbH als wirtschaftlicher Eigentümerin bilanzieren (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).

**Gründungsbilanz 01.05.2022**

<b>A. Anlagevermögen</b>		<b>A. Eigenkapital</b>	
Grund und Boden	40.000	Stammkapital	300.000
Gebäude	90.000	./. nicht eingeforderte aus-	
Maschinen	120.000	stehende Einlagen	<u>113.867</u> 186.133 *
Fuhrpark	22.500		
<b>B. Umlaufvermögen</b>		<b>B. Verbindlichkeiten</b>	
Waren	24.000	- Grundschild	70.000
Bank	1.567	- Lieferung/Leistung	35.000
		- sonstige Verb.	<u>8.867</u>
<b>C. Akt. RAP</b>	<u>1.933</u>		
	<b>300.000</b>		<b>300.000</b>

\* § 272 Abs. 1 HGB