

Skript

Körperschaftsteuer

1. Einführung
2. Persönliche Steuerpflicht
3. Einkommen
4. Beteiligung an anderen Körperschaften u. Personenverein.
5. Teileinkünfteverfahren
6. Verdeckte Gewinnausschüttung
7. Gesellschafter-Fremdfinanzierung
8. Offene und verdeckte Einlagen
9. Organschaft im Körperschaftsteuerrecht
10. Behandlung von Verlusten
11. Liquidation einer Kapitalgesellschaft, § 11 KStG
12. Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung, § 28 KStG
13. Steuerbefreiungen (§ 5 KStG), R 5.1 - 5.18 KStR

Inhaltsverzeichnis:

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | Einführung | 1 |
| 1.1 | Wesen der Körperschaftsteuer | 1 |
| 1.2 | Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen | 1 |
| 1.3 | Aufbau des KStG | 2 |
| 2 | Persönliche Steuerpflicht | 3 |
| 2.1 | Unbeschränkte KSt-Pflicht (§ 1 KStG) | 3 |
| 2.1.1 | Allgemeines | 3 |
| 2.1.2 | Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG | 7 |
| 2.1.3 | Sonstige Steuersubjekte i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG | 13 |
| 2.2 | Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 KStG) | 22 |
| 2.2.1 | Ausländische Körperschaften (§ 2 Nr. 1 KStG) | 22 |
| 2.2.2 | Inländische Körperschaften (§ 2 Nr. 2 KStG) | 24 |
| 2.3 | Steuerbefreiungen (§§ 5, 6 KStG) | 27 |
| 2.3.1 | Partielle Steuerpflicht (§ 5 Abs. 1 und 2, § 6 KStG) | 27 |
| 2.3.2 | Ausschluss der Steuerbefreiung | 30 |
| 2.4 | Überblick: Arten der Steuerpflicht | 30 |
| 2.5 | Fälle zur persönlichen Steuerpflicht | 32 |
| 3 | Einkommen | 40 |
| 3.1 | Grundlagen der Besteuerung (§ 7 KStG) | 40 |
| 3.1.1 | Bemessungsgrundlage | 40 |
| 3.1.2 | Ermittlungszeitraum | 40 |
| 3.1.3 | Veranlagungsverfahren | 41 |
| 3.2 | Einkommensermittlung (§ 8 KStG) | 42 |
| 3.2.1 | Allgemeines (§ 8 Abs. 1 KStG) | 42 |
| 3.2.2 | Einkunftsarten | 45 |
| 3.2.3 | Ermittlung des Einkommens | 45 |
| 3.2.4 | Ermittlungsschema R 7 KStR | 46 |
| 3.2.5 | Ermittlung der handelsrechtlichen Ausgangsgröße: Jahresergebnis | 47 |
| 3.3 | Besondere Vorschriften des KStG | 49 |
| 3.3.1 | Abziehbare Aufwendungen (§ 9 KStG) | 49 |
| 3.3.2 | Nichtabziehbare Aufwendungen (§ 10 KStG) | 52 |
| 3.4 | Tarif | 60 |
| 3.5 | Fälle zur sachlichen Steuerpflicht | 60 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 4 | Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen (§ 8b KStG)..... | 68 |
| 4.1 | Allgemeines..... | 68 |
| 4.2 | § 8b Abs. 1 KStG Beteiligungsertragsbefreiung..... | 69 |
| 4.2.1 | Allgemeine Steuerbefreiung für Dividenden | 69 |
| 4.2.2 | Verhältnis zu den DBA..... | 69 |
| 4.2.3 | Steuerfreie Einnahmen gemäß § 8b Abs. 1 KStG | 70 |
| 4.2.4 | § 8b Abs. 5 KStG Betriebsausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen, Tz. 53 | 73 |
| 4.2.5 | Kapitalertragsteuerabzug, Tz. 11..... | 74 |
| 4.2.5 | Auswirkung auf die Gewerbesteuer..... | 75 |
| 4.3 | § 8b Abs. 2 KStG Veräußerungsgewinnbefreiung..... | 75 |
| 4.3.1 | Allgemeines | 75 |
| 4.3.2 | Ausnahme der Steuerbefreiung für diese Gewinne bei Teilwertabschreibungen, § 8b Abs. 2 S. 4 KStG..... | 76 |
| 4.3.3 | Veräußerungsgewinn und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, § 8b Abs. 3 S. 1 - 3 KStG, Tz. 25-27..... | 77 |
| 4.3.4 | Erweiterte „Gewinnminderungstatbestände“: § 8b Abs. 3 S. 4 ff. | 79 |
| 4.3.5 | Steuerpflicht von Streubesitzdividenden §8b Abs. 4 KStG | 82 |
| 4.3.6 | Beteiligung über eine PersG, § 8b Abs. 6 KStG, Tz. 54 - 58..... | 83 |
| 5 | Teileinkünfteverfahren | 84 |
| 5.1 | Überblick..... | 84 |
| 5.2 | Behandlung von Gewinnausschüttungen | 86 |
| 5.2.1 | Rückzahlung von Einlagen (§ 27 KStG)..... | 86 |
| 5.2.2 | Dividenden und Veräußerungserträge | 87 |
| 5.2.3 | Inkongruente Gewinnausschüttungen..... | 87 |
| 6 | Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) § 8 Abs. 3 S. 2 KStG..... | 89 |
| 6.1 | Allgemeines..... | 89 |
| 6.2 | Überblick: Begriff und Folgen der vGA | 89 |
| 6.2.1 | Begriff der vGA..... | 89 |
| 6.2.2 | Folgen der vGA..... | 90 |
| 6.3 | Definition der vGA, R 8.5 KStR..... | 90 |
| 6.3.1 | Einzelne Tatbestandsmerkmale der vGA..... | 91 |
| 6.3.2 | Vermögensminderung / verhinderte Vermögenmehrung, H 8.5 (vormals H 36) „II. Vermögensminderung...“ KStH..... | 91 |
| 6.3.3 | Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis | 92 |
| 6.3.4 | Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag § 4 Abs. 1 S. 1 EStG | 92 |
| 6.3.5 | Abgrenzung zur „offenen“ Gewinnausschüttung | 92 |
| 6.3.6 | Möglicher Beteiligungsertrag beim Gesellschafter | 92 |
| 6.3.7 | Bewertung von vGA, R 8.6..... | 93 |

| | | |
|--------|---|-----|
| 6.3.8 | Beweislast, H 8.6 „Beweislast“ KStH | 102 |
| 6.4 | Fremdvergleich: Denkmodell des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters | 102 |
| 6.4.1 | Sonderkriterien bei beherrschenden Gesellschaftern | 103 |
| 6.4.2 | Klare und eindeutige, im Vorhinein getroffene Vereinbarung | 104 |
| 6.4.3 | Zivilrechtlich wirksame Vereinbarung | 106 |
| 6.4.4 | Tatsächliche Durchführung der getroffenen Vereinbarung..... | 107 |
| 6.4.5 | Erweiterter Fremdvergleich: Fehlende Ernsthaftigkeit von Vereinbarungen..... | 107 |
| 6.5 | Vorteilsausgleich | 108 |
| 6.6 | Die vGA und ihre Folgen bei der Kapitalgesellschaft | 109 |
| 6.6.1 | Korrektur des Einkommens, R 8.6-8.8 KStR..... | 109 |
| 6.6.2 | Folgen aus dem Abfluss der vGA..... | 110 |
| 6.6.3 | Rückgängigmachung einer vGA, H 8.6 „Rückgängigmachung“ | 110 |
| 6.7 | Besteuerung der vGA beim Gesellschafter | 111 |
| 6.7.1 | Erfassung bei den Einkünften..... | 111 |
| 6.7.2 | Zurechnung der vGA, § 20 Abs. 5 EStG | 112 |
| 6.7.3 | Begriff „Nahe stehende Person“, H 8.5 III. „Nahe stehende Person“ KStH..... | 113 |
| 6.7.4 | Zeitliche Differenzen zwischen den einzelnen Folgen | 114 |
| 6.8 | Auswirkungen auf andere Steuerarten | 115 |
| 6.8.1 | Gewerbsteuer | 115 |
| 6.8.2 | Umsatzsteuer auf Leistungen | 115 |
| 6.8.3 | Kapitalertragsteuer..... | 116 |
| 6.9 | Einzelfälle von VGAs | 116 |
| 6.9.1 | Das Anstellungsverhältnis mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer..... | 116 |
| 6.9.2 | Tantiemevereinbarungen, R 8.8 KStR, H 8.8 KStH..... | 119 |
| 6.9.3 | Darlehensverhältnisse | 122 |
| 6.9.4 | Darlehen der Gesellschaft (GmbH) an den Gesellschafter | 122 |
| 6.9.5 | Darlehensgewährung durch den Gesellschafter an die GmbH..... | 124 |
| 6.9.6 | Grundstücksgeschäfte | 124 |
| 6.9.7 | Pacht-/Mietverträge zwischen GmbH und ihrem Gesellschafter | 125 |
| 6.9.8 | Pensionszusagen („Direktzusagen“), R 8.7 KStR | 125 |
| 6.9.9 | Weitere Nebenleistungen zum Gehalt | 132 |
| 6.9.10 | Das Wettbewerbsverbot / Geschäftschancenlehre..... | 134 |
| 6.9.11 | Kosten der Gesellschaftsgründung | 136 |
| 6.9.12 | Erwerb eigener Anteile | 136 |
| 6.9.13 | Unberechtigte Entnahmen / Unterschlagungen / Risikogeschäfte..... | 137 |
| 6.9.14 | Grundbeispiele der vGA, H 8.5 „V. Einzelfälle“ KStH..... | 138 |
| 6.10 | Fälle und Lösungen..... | 139 |
| 6.10.1 | Verschiedene Sachverhalte zur verdeckten Gewinnausschüttung..... | 139 |
| 6.10.2 | Fall 1: Katja Ertl GmbH (einschl. vGA) VZ 2014 | 142 |

| | | |
|----------|---|------------|
| 7 | Gesellschafter-Fremdfinanzierung § 8 a KStG/ § 4h EStG | 146 |
| 7.1 | Allgemeines | 146 |
| 7.2 | Zinsschranke § 4 h EStG | 147 |
| 7.3 | Zinssaldo | 147 |
| 7.4 | "Betrieb" i.S.d. § 4h EStG | 147 |
| 7.5 | Zinsaufwendungen | 148 |
| 7.6 | Zinserträge | 148 |
| 7.7 | Ermittlung der Zinsschranke | 149 |
| 7.8 | Verrechenbares EBITDA/ Zinsvortrag | 149 |
| 7.9 | EBITDA-Vortrag | 150 |
| 7.10 | Freigrenze | 152 |
| 7.11 | Konzernklausel | 152 |
| 7.12 | Gesellschafterfremdfinanzierung | 154 |
| 7.13 | Escape-Klausel | 155 |
| 7.14 | Öffentliche Hand | 156 |
| 8 | Offene und verdeckte Einlagen | 157 |
| 8.1 | Grundsatz | 157 |
| 8.2 | Begriff der Einlagen | 157 |
| 8.3 | Voraussetzungen einer verdeckten Einlage, R 8.9 Abs. 1 u. 3 KStR | 158 |
| 8.4 | Gegenstand einer Einlage | 158 |
| 8.5 | Auswirkungen der Einlage | 159 |
| 8.5.1 | Übersicht | 159 |
| 8.5.2 | Erläuterungen | 160 |
| 8.6 | Bewertung von Einlagen (R 8.9 Abs. 4 KStR) | 161 |
| 8.6.1 | Grundsatz | 161 |
| 8.6.2 | Sonderfall I „Beteiligung an Kapitalgesellschaft“ | 161 |
| 8.6.3 | Sonderfall II „Grundstück“ | 162 |
| 8.6.4 | Sonderfall II „Bewertung bei Forderungsverzicht“ | 162 |
| 8.6.5 | Ausnahme von der Bewertung mit dem Teilwert | 167 |
| 8.7 | Unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung an eine Kapitalgesellschaft | 167 |
| 8.7.1 | Sonderfall „Disquotale Nutzungsüberlassung“ | 169 |
| 8.8 | Vorteilsgewährungen zwischen Schwestergesellschaften | 170 |
| 8.8.1 | Allgemeines | 170 |
| 8.8.2 | VGA durch Zuwendung eines einlagefähigen Wirtschaftsguts | 171 |

| | | |
|----------|---|------------|
| 8.8.3 | VGA durch Zuwendung eines Nutzungsvorteils..... | 172 |
| 8.9 | Verfahrensrechtliche Regelungen im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen..... | 173 |
| 8.9.1 | § 32a KStG..... | 173 |
| 8.9.2 | Steuerbefreiung setzt aber Hinzurechnung bei der KapG voraus..... | 174 |
| 8.9.3 | Neuregelungen für verdeckte Einlagen..... | 175 |
| 8.9.4 | Auswirkung auf sog. Dreiecksfälle..... | 176 |
| 8.9.5 | Anwendung bei internationalen Fallgestaltungen | 178 |
| 8.10 | Schaubilder | 180 |
| 8.11 | Übungsfälle zur verdeckten Einlage | 183 |
| 8.12 | Lösungshinweise zu den Übungsfällen zur verdeckten Einlage..... | 184 |
| 9 | Organschaft im Körperschaftsteuerrecht | 186 |
| 9.1 | Allgemeines..... | 186 |
| 9.1.1 | Vor- und Nachteile einer Organschaft | 186 |
| 9.1.2 | Überblick über die Grundvoraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft..... | 187 |
| 9.2 | Organträger, § 14 Abs. 1 S. 1 i.V.m. Nr. 2 KStG, Tz. 1ff BMF I..... | 188 |
| 9.2.1 | Voraussetzungen | 188 |
| 9.2.2 | Sonderfall Personengesellschaft, § 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ff. KStG, R 14.3 KStR..... | 189 |
| 9.3 | Organgesellschaft, § 14 Abs. 1 S. 1 KStG | 190 |
| 9.4 | Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft..... | 191 |
| 9.4.1 | Finanzielle Eingliederung, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG, R 14.2 KStR..... | 191 |
| 9.5 | Gewinnabführungsvertrag, § 14 Abs. 1 S. 1 +2 i.V.m. § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG..... | 194 |
| 9.5.1 | Allgemeines | 194 |
| 9.5.2 | Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrages, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG, R 14.5 Abs. 2 KStR..... | 195 |
| 9.5.3 | Vollzug des Gewinnabführungsvertrages, R 14.5 Abs. 3 KStR..... | 196 |
| 9.5.4 | Beendigung des Gewinnabführungsvertrages (R 14.5 Abs. 6 KStR)..... | 200 |
| 9.5.5 | Auflösung/Liquidation der Organgesellschaft | 200 |
| 9.6 | Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, § 15 KStG | 201 |
| 9.6.1 | Einkommen der Organgesellschaft, R 14.6 KStR..... | 201 |
| 9.6.2 | Einkommen des Organträgers | 203 |
| 9.6.3 | Gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkommen, § 14 Abs. 5 KStG..... | 206 |
| 9.6.4 | Mehr-/Minderabführung aus organschaftlicher Zeit, § 14 Abs. 4 KStG, R 14.8 KStR..... | 206 |
| 9.6.5 | Ausgleichszahlungen nach § 16 KStG..... | 213 |
| 9.7 | Anwendung besonderer Tarifvorschriften, § 19 KStG | 215 |
| 9.8 | „Verunglückte“ Organschaft | 216 |
| 9.9 | Abschließende Beispiele | 216 |

| | | |
|-----------|--|------------|
| 10 | Behandlung von Verlusten..... | 228 |
| 10.1 | Verlustabzug § 8c KStG..... | 229 |
| 10.2 | Anwendungsbereich, Rn. 1+2 | 230 |
| 10.3 | Schädlicher Beteiligungserwerb, § 8c Abs. 1 KStG, Rn. 3 - 24 | 230 |
| 10.4 | Maßgebender Fünf-Jahres-Zeitraum, Rn. 16 - 24..... | 231 |
| 10.5 | Erwerber / Erwerberkreis | 231 |
| 10.6 | Rechtsfolgen des § 8c KStG..... | 232 |
| 10.7 | Ersatztatbestände für die Anteilsübertragung, Rn. 5ff | 236 |
| 10.8 | Ausnahmetatbestände nach § 8c Abs. 1 S. 5ff KStG..... | 236 |
| 10.8.1 | Umstrukturierungen im Konzern (Konzernklausel), § 8c Abs. 1 S. 5 KStG, Rn. 39 ff..... | 236 |
| 10.8.2 | „Stille-Reserven-Klausel“, § 8c Abs. 1 S. 6-9 KStG, Rn. 49 ff. | 240 |
| 10.9 | Verlustrausgleichsbeschränkung bei stillen Beteiligungen und bei bestimmten Termingeschäften (§ 15 Abs. 4 EStG) | 246 |
| 10.10 | Fortführungsgebundener Verlustvortrag § 8d KStG..... | 246 |
| 10.10.1 | Voraussetzung..... | 247 |
| 10.10.2 | Fortführungsgebundener Verlustvortrag | 248 |
| 10.10.3 | Schädliches Ereignis, § 8d Abs. 2 KStG | 248 |
| 11 | Liquidation einer Kapitalgesellschaft, § 11 KStG..... | 250 |
| 11.1 | Systematische Grundlagen | 250 |
| 11.2 | Handelsrechtliche Abwicklung (Liquidation) der Kapitalgesellschaft | 250 |
| 11.3 | Ende der Steuerpflicht..... | 251 |
| 11.4 | Steuerrechtliche Abwicklung (Liquidation) der Kapitalgesellschaft | 252 |
| 11.4.1 | Abwicklungszeitraum | 252 |
| 11.4.2 | Ermittlung des steuerlichen Abwicklungsgewinns, § 11 Abs. 2 KStG..... | 255 |
| 11.4.3 | Auswirkungen auf die Teilbeträge §§ 27, 28, 37 und 38 KStG | 256 |
| 11.5 | Einkünfte der Gesellschafter bei der Liquidation | 258 |
| 11.6 | Fälle | 259 |
| 12 | Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung, § 28 KStG..... | 267 |
| 12.1 | Erhöhung des Stammkapitals durch Einlage, § 55 - § 57a GmbHG..... | 267 |
| 12.1.1 | Handelsrecht..... | 267 |
| 12.1.2 | Steuerliche Folgen | 268 |
| 12.2 | Erhöhung des Stammkapitals aus Gesellschaftsmitteln (§§ 57c - 57f GmbHG) | 268 |
| 12.2.1 | Handelsrecht..... | 268 |
| 12.2.2 | Steuerliche Folgen | 269 |
| 12.3 | Kapitalherabsetzung..... | 272 |

| | | |
|-----------|--|------------|
| 12.3.1 | Handelsrecht..... | 272 |
| 12.3.2 | Steuerrecht | 272 |
| 12.4 | Weitere Beispiele..... | 273 |
| 13 | Steuerbefreiungen (§ 5 KStG), R 5.1 – 5.18 KStR | 276 |
| 13.1 | Allgemeines..... | 276 |
| 13.2 | Ermittlung des Einkommens bei Vereinen..... | 277 |
| 13.2.1 | Grundsätze zur Besteuerung: | 277 |
| 13.3 | Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG | 278 |
| 13.3.1 | Vorteile der Gemeinnützigkeit | 278 |
| 13.3.2 | Grundsätze | 278 |
| 13.3.3 | Tatbestandsmerkmale | 279 |
| 13.3.4 | Einteilung der Tätigkeiten eines Vereins | 282 |
| 13.3.5 | Grundzüge zur steuerlichen Behandlung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (wGB)..... | 284 |
| 13.3.6 | Anerkennung der Gemeinnützigkeit..... | 285 |
| 13.3.7 | Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung | 285 |
| 13.3.8 | Steuerfreie Mitgliedsbeiträge, § 8 Abs. 5 KStG, R 8.11 KStR | 285 |
| 13.4 | Beispiele zur Gemeinnützigkeit..... | 286 |

Hinweis: An einigen Stellen wurde auf konkrete Jahresangaben verzichtet. Dort bezeichnen "03", "04" usw. theoretische Jahre und der aktuelle Rechtsstand ist anzuwenden.

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 als Steuerträger

○ Gesetzgebungshoheit

konkurrierend (Art. 105 Abs. 2 GG)

○ Ertragshoheit

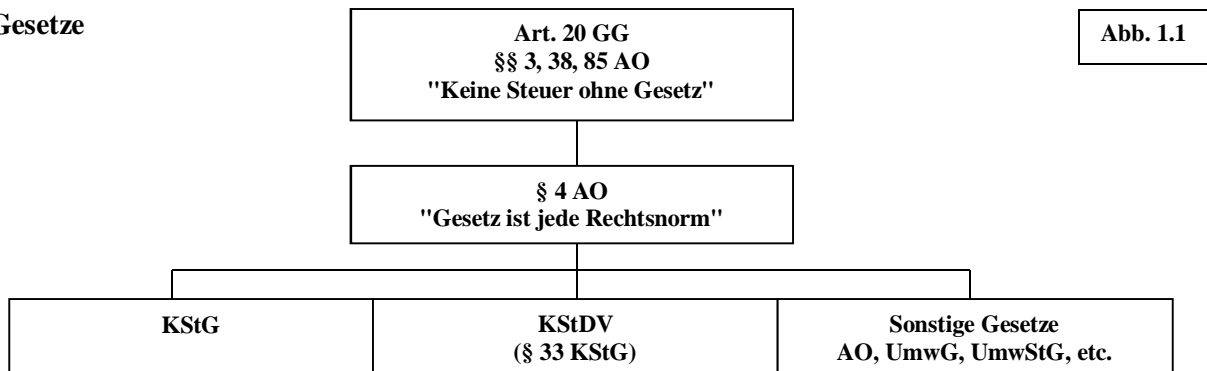
Gemeinschaftssteuer (Art. 106 Abs. 3 GG, Bund/Land je 50 v.H.)

○ Verwaltungshoheit

Land (Art. 108 Abs. 2 GG)

1.2 RECHTSGRUNDLAGEN UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN

○ Gesetze



daneben auch handelsrechtliche Gesetze wie HGB, GmbHG, AktG

○ Verwaltungsanweisungen

KStR, EStR, Steuererlasse

sind keine Rechtsgrundlagen. Es handelt sich hierbei um die Rechtslage interpretierende Verwaltungsmeinungen (vgl. Art. 108 Abs. 7 GG)

○ Rechtsprechung

Entscheidungen der Finanzgerichte sowie des Bundesfinanzhofs (BFH) sind bloße Einzelfallentscheidungen und Interpretations-/ oder Argumentationshilfen.

Aber: Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzesnormen sind bindende Rechtsgrundlagen (vgl. § 31 BVerfGG).

1.3 AUFBAU DES KSTG

| Gegenstand | §§ | Regelungsinhalt |
|---|--|------------------------|
| I. Steuerpflicht | §§ 1 bis 6a | Wer? |
| II. Einkommen | §§ 7 bis 22 i.V.m. §§ 4 bis 7k 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 Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren | §§ 36 bis 39 | |

2 PERSÖNLICHE STEUERPFLICHT

- **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“ (vgl. § 1 Abs. 1 KStG, § 2 KStG)
- Von diesem Sammelbegriff werden erfasst:
 - **Juristische Personen des privaten Rechts:**
 - eigene Rechtspersönlichkeit, eigenes Vermögen, z.B. KapGes, eG, eV
 - **Juristische Personen des öffentlichen Rechts:**
 - Rechtsfähigkeit auf der Grundlage des öffentlichen Rechts durch Gesetz bzw. Verleihung, z.B. Gebietskörperschaften (Stadt Mainz, Land Hessen, Bundesrepublik Deutschland), Kammern, Anstalten
 - **Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen:**
 - Personenzusammenschlüsse ohne eigene Rechtspersönlichkeit, z.B. nichtrechtsfähige Vereine und Genossenschaften, aber auch Personengesellschaften und Personenhandelsgesellschaften
 - **Nichtrechtsfähige Vermögensmassen:**
 - von Personen losgelöste, wirtschaftlich verselbständigte Vermögensmasse mit bestimmtem Zweck, z.B. nichtrechtsfähige Anstalten, Stiftungen sowie andere Zweckvermögen
- **Körperschaft:** hat natürliche 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).

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

Durch das „insbesondere“ in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG fallen auch **ausländische Gesellschaften**, die nach dem inländischen Typenvergleich (vgl. BMF-Schreiben vom 24.12.1999 – „LLC-Erlass“) 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

Ö Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) als gleichberechtigt nebeneinander stehende inländische Anknüpfungsmerkmale

- **Geschäftsleitung, § 10 AO**

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, BFH Beschluss vom 31.1.2002, V B 108/01).

- **Sitz, § 11 AO**

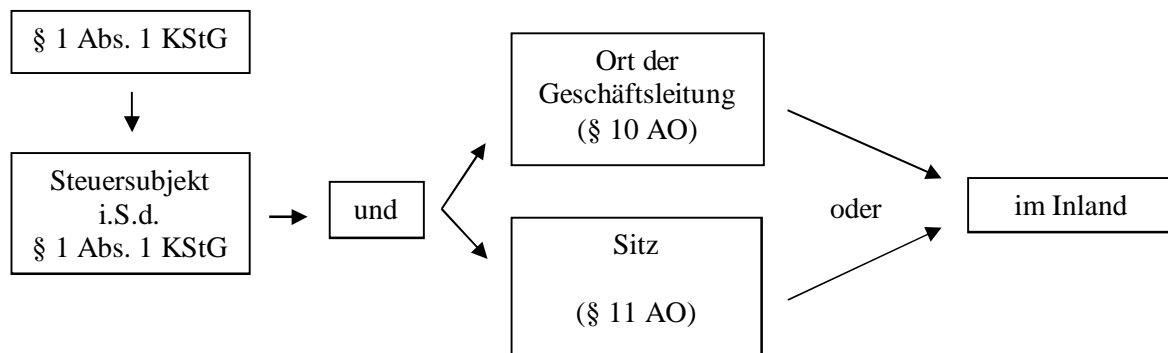
Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung oder Stiftungsgeschäft bestimmt ist (rechtliche Gegebenheit)

- **Inland**

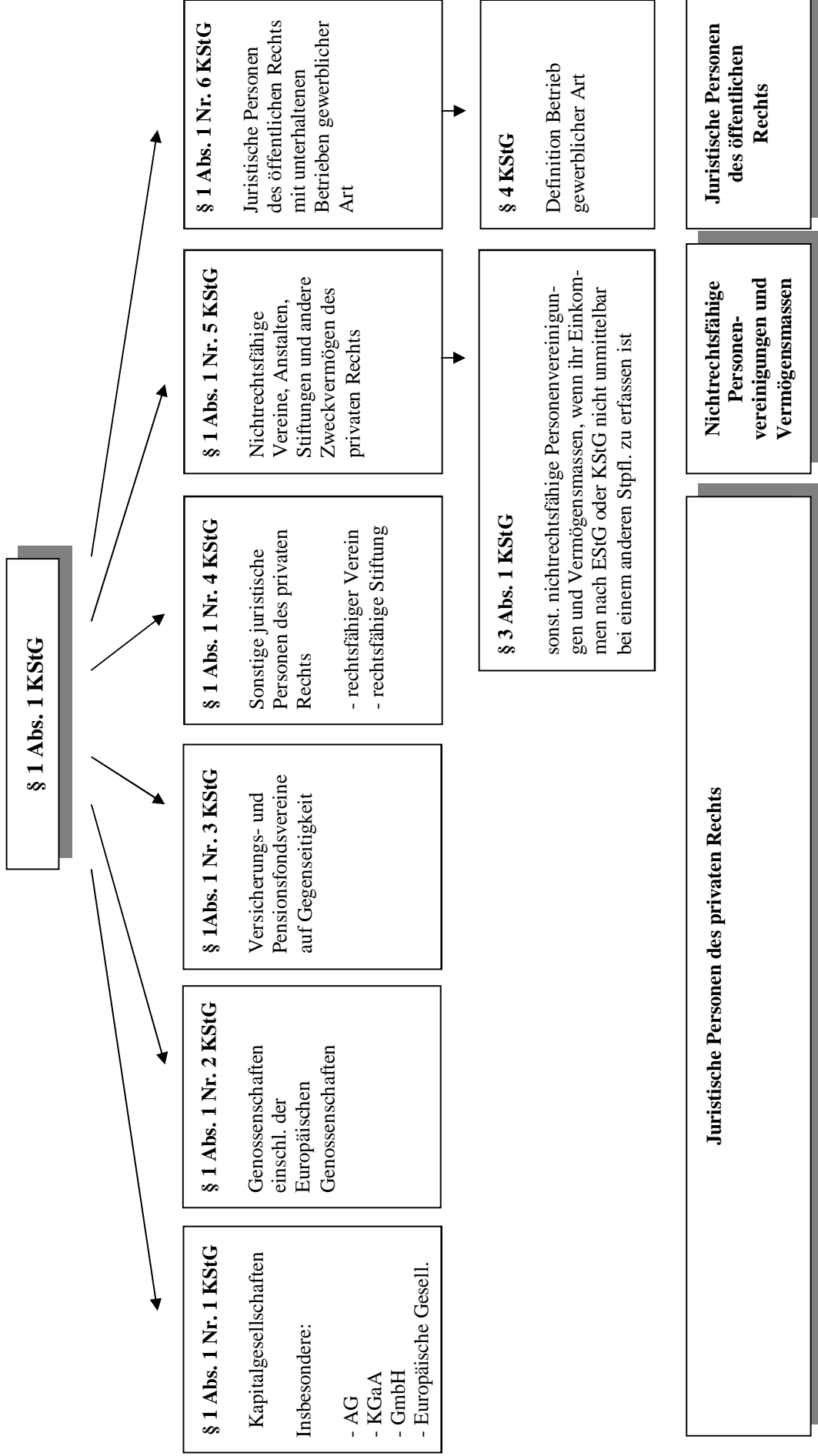
Bundesrepublik Deutschland sowie der zustehende Anteil am Festlandsockel (vgl. § 1 Abs. 3 KStG) sowie der Anteil aus der ausschließlichen Wirtschaftszone (vgl. § 1 Abs. 3 KStG) soweit dort Naturschätze erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter der Nutzung erneuerbarer Energien dient (geändert durch Steueränderungsgesetz 2015 vom 02.11.2015, anzuwenden ab 01.01.2016).

2.1.1.3 FOLGE DER UNBESCHRÄNKTEN STEUERPFLICHT

Ö 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 aber wiederum auch (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

| Vorgründungsg. | Vorgesellschaft | GmbH | | | | |
|--------------------|---|-----------------|---------------------------|---------------------------|--|---|
| Gründungsbeschluss | notarieller Vertragsabschluss | Eintrag im HR | Beschluss der Liquidation | Letzte Auff. an Gläubiger | Ende des Sperrjahres, Vermögensteilung | Löschung im HR |
| | § 2 GmbHG | §§ 10, 11 GmbHG | § 60 GmbHG | § 65 GmbHG | § 73 GmbHG | |
| | Beginn der KSt-Pflicht bei wirksamer Eintragung | | | | | Jedoch Ende der KSt-Pflicht erst mit Ablauf aller Rechtsbeziehungen |

Entstehung

GmbH:

- Entstehung durch **notariellen Vertrag** (Gesellschaftsvertrag, § 2 (1) GmbHG)
- Differenzierung zwischen Vorgründungsgesellschaft/Vorgesellschaft, (**H 2 KStH**)
- ausreichend eine Person
- 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** (§ 11 Abs. 1 GmbHG), vgl. §§ 1 bis 4 a, 7 bis 8, 10 bis 11 GmbHG
- Gestaltungsfreiheiten im Gesellschaftsvertrag, dispositives Recht (vgl. § 45 Abs. 1 GmbHG)

AG:

- vergleichbar GmbH, jedoch formeller
- Gesellschaftsvertrag = Satzung
- gegenüber 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), Bezeichnung in Bilanz: **Gezeichnetes Kapital** (§ 266 Abs. 3 HGB)

GmbH: Nennkapital = **Stammkapital**;

Mindestbetrag 25.000 € (§ 5 Abs. 1 GmbHG)

Sonderform: **Unternehmergesellschaft, § 5 a GmbHG**

Das Stammkapital übernehmen die Gesellschafter entsprechend der Festlegung im Gesellschaftsvertrag; jeder Gesellschafter übernimmt / erhält (bei Gründung) eine **Stammeinlage** (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 ¼, jedoch mind. 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 (Hinweis Bilanz: vgl. § 272 Abs. 1 Sätze 2 und 3 HGB)

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)

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

- a) Nennbetragsaktien oder als
- b) Stückaktien begründet werden
(§ 8 Abs. 1 AktG i.d.F. Stückaktiengesetzes v. 25.3.1998 (BGBl. I S. 590))

Nennbetragsaktien müssen auf mindestens **1 €** lauten. Höhere Aktiennennbeträge müssen auf volle Euro lauten (§ 8 Abs. 2 AktG)

Stückaktien lauten auf keinen Nennbetrag. Die Stückaktien einer Gesellschaft sind am Grundkapital in gleichem Umfang beteiligt. Der auf die einzelne Aktie entfallende Betrag des Grundkapitals darf einen Euro nicht unterschreiten (§ 8 Abs. 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. -stückzahl (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).
- Grds. keine Nachschusspflicht der Gesellschafter, **keine Durchgriffshaftung** auf die Gesellschafter ("mbH").
 - Ausnahmen
 - § Sittenwidrige Schädigung -> §826 BGB
 - § Vermögensvermischung (Gesellschaftsvermögen und Privatvermögen Gesellschafter)
 - Objektiver Rechtsform- und Institutsmissbrauchs (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.
- **Dies löst die Besteuerungstatbestände der §§ 17 bzw. 20 EStG aus, soweit die Anteile sich im PV des Anteilseigners befinden!**

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

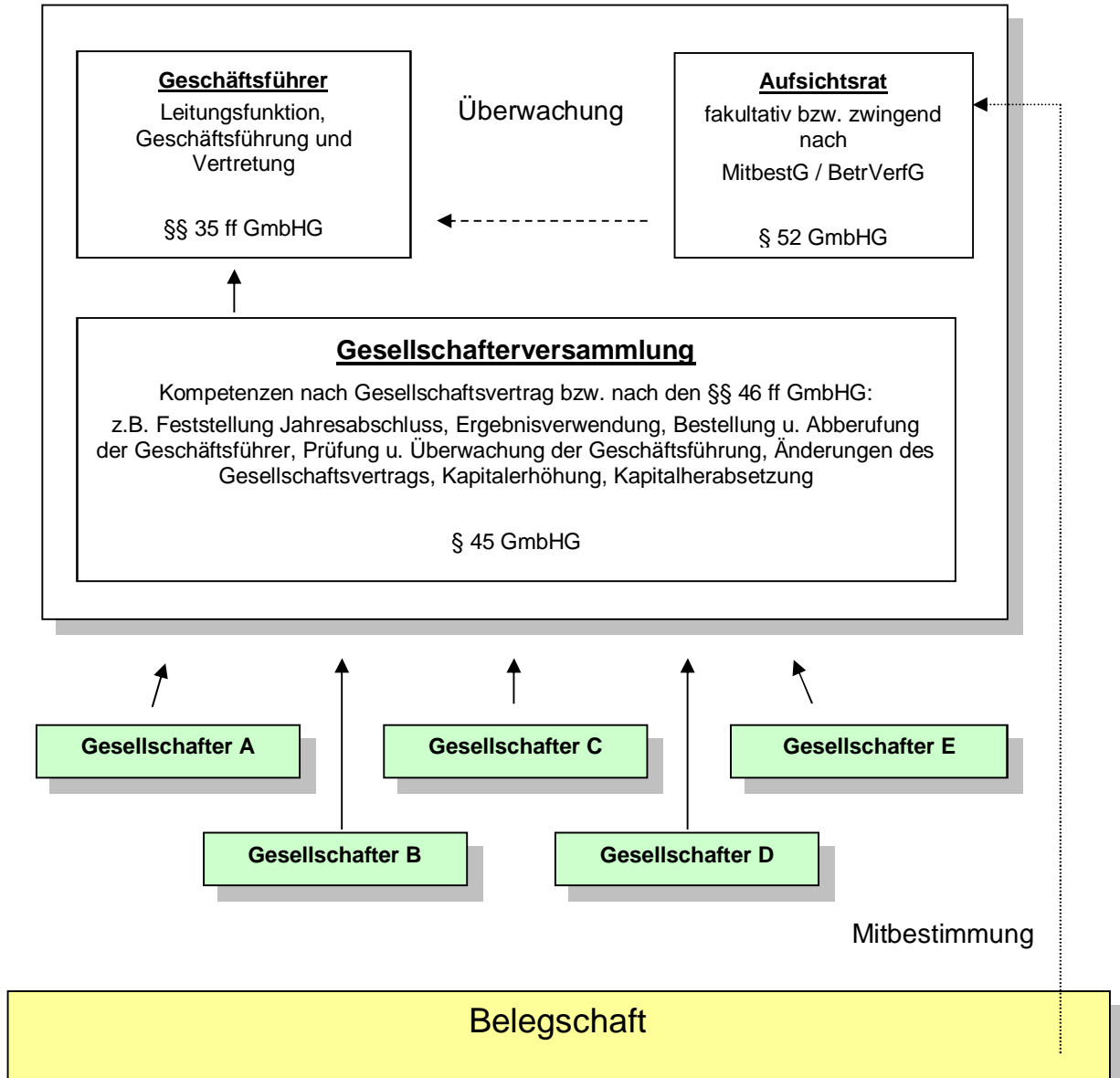
u.U. Aufsichtsrat (§ 52 GmbHG, lt. Vertrag, Mitbestimmungsrecht)

AG: Hauptversammlung (§§ 118 ff. AktG)

Vorstand (§§ 76 ff. AktG)

Aufsichtsrat (§§ 95 ff. AktG)

Organisationsmodell der GmbH



Gewinnverwendung

- Über die Verwendung des Ergebnisses beschließen die **Gesellschafter/Aktionäre** (Gesellschafter- oder Hauptversammlung, § 46 Nr. 1 GmbHG / § 58 Abs. 3 AktG)
- Nehmen die Gesellschafter eine **Gewinnausschüttung** (ganze bzw. teilweise Ausschüttung des Jahresergebnisses) vor, liegen insoweit bei den **Anteilseignern Einkünfte aus Kapitalvermögen** vor (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG; ggf. Umqualifizierung nach § 20 Abs. 8 EStG);
 - Wird kein Gewinn ausgeschüttet, verbleibt das Jahresergebnis in der Gesellschaft (**Thesaurierung**, Zuführung zu Gewinnrücklagen usw., vgl. auch § 58 AktG); wirtschaftlich betrachtet ergibt sich insoweit eine **Werterhöhung der Anteile** (Werthaltigkeit der Beteiligung, grundsätzlich steuerlich ohne Bedeutung).

GmbH: Aufstellung und Vorlage des Jahresabschlusses

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

Feststellung des Jahresabschlusses

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

Beschluss über die Gewinnverwendung

durch die Gesellschafterversammlung (§ 42 a 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; vgl. § 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 ANTEILSEIGNERN - 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), 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).

Ø Konsequenzen für **schuldrechtliche Beziehungen**:

Aufgrund dieser Trennung besteht zivilrechtlich die Möglichkeit, schuldrechtlich **wirksame Verträge** zwischen Gesellschaft und Gesellschafter abzuschließen (**z.B. Dienstverträge, Arbeitsverträge, Mietverträge, Darlehensverträge usw.**).

Das **Steuerrecht** erkennt diese Verträge grundsätzlich an, d.h. bei einem **Arbeitsvertrag** mit einem Gesellschafter liegt vor:

- (zivilrechtlicher) Lohnaufwand der Gesellschaft,
- ertragsteuerliche Betriebsausgabe;
- Lohn des Gesellschafters = **Einnahme bei § 19 EStG**.

Entsprechendes gilt bei einem **Miet- oder Darlehensvertrag** für Miete und Zins (ggf. § 21 Abs. 3 EStG bzw. § 20 Abs. 8 EStG).

Ausnahme:

das steuerrechtlich geltend gemachte Schuldverhältnis wird von einer steuerrechtlichen Gewinnverwendung überlagert. Dann: steuerliche Nichtanerkennung (ganz oder teilweise) der Vereinbarungen bzw. deren Umsetzung wegen tatsächlich anderer Zielrichtung (insbes. **Stichwort "verdeckte Gewinnausschüttung"**); d.h. keine schuldrechtliche und betriebliche, sondern **gesellschaftliche Veranlassung** der Aufwendungen.

Ø Konsequenzen für die **Ausschüttung von Gewinnen**:

Beim Gesellschafter liegen auch dann Dividendeneinnahmen und damit Einkünfte aus § 20 EStG vor, wenn diese aus Erträgen stammen, die bei der KapGes steuerfrei vereinnahmt worden sind.

Beispiel:

Kapitalgesellschaft erhält nicht steuerbare **Investitionszulage** (d.h. keine Ertragsbesteuerung); handelsrechtlich ergibt **sich Ertrag** und ausschüttungsfähiges Eigenkapital; bei Ausschüttung dieses Ertrages beim Gesellschafter **entstehen steuerpflichtige Einnahmen** (d.h. keine steuerfreie Durchleitung).

Ø **Hinweis:** Sozialversicherungsrecht:

Mehrheitsgesellschafter einer GmbH (mit Stimmrechten > **50 v.H.**) sind 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 nicht Geschäftsführer ist sowie unabhängig davon, ob er von seiner Leitungsmacht Gebrauch macht (vgl. 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 (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 Steuersubjekte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, vgl. § 43 KStG

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 (4) S. 4 HS 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 (4) S. 4 HS 2 KStR).

a) **rechtsfähige Vereine**

ideeller Verein, Rechtsfähigkeit durch Eintragung in 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)

○ **KStG:** kennt neben juristischen Personen des privaten und des öffentlichen Rechts auch Rechtsgebilde ohne eigene Rechtspersönlichkeit (erfasst von § 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 (4) S. 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 201, 287).

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

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

| |
|-----------------|
| Abb. 2.1 |
|-----------------|

- Juristische Personen des öffentlichen Rechts (z. B. Bund, Länder, Gemeinden, Kreise, Verbandsgemeinden, öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, Rundfunkanstalten, Sparkassen, etc.) sind selbst **nicht körperschaftsteuerpflichtig, soweit** nur **hoheitliche** Aufgaben betreiben (z. B. Polizei).
- Eine Steuerpflicht kann sich jedoch im Rahmen sog. **Betriebe gewerblicher Art (BgA)** ergeben, da hier der Staat 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 (4) S. 6 KStR).
- Die Begriffsbestimmung eines BgA ist für alle Steuerarten gleich, vgl. 2 Abs. 3 UStG¹, R 2.1 Absatz 6 GewStR 2009. 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, H 8.2 „Steuerrechtssubjekt“ EStH
- Das Problem der **Zusammenfassung** mehrerer BgA; R 4.2 KStR befasst sich insbesondere mit der Zusammenfassung von Gewinn- u. 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 niemals zulässig (**§ 4 Abs. 6 S. 2 KStG**)
 - BgA mit verschiedenen Betriebszweigen (z. B. Theater und Hotel) können grundsätzlich auch nicht zusammengefasst werden

¹ Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 - vormals: Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2016“) – wird ein neuer § 2b UStG eingeführt, der den bisherigen § 2 Abs. 3 UStG ersetzen wird. Die Reform dient einerseits dazu, die interkommunale Zusammenarbeit unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin von der Umsatzsteuerpflicht auszunehmen und zum anderen soll die Besteuerung der öffentlichen Hand insbesondere durch den Wegfall der Verknüpfung mit § 4 KStG unionsrechtskonform ausgestaltet werden. § 2b UStG soll zum 01.01.2017 in Kraft treten. Betroffene jPdÖR können dem FiA gegenüber einmalig bis zum 31.12.2016 erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG in der heutigen Fassung für sämtliche vor dem 01.01.2021 ausgeführte Leistungen anwenden.

- **Gleichartige** BgA können zusammengefasst werden; dies ist der Fall, wenn die Zusammenfassung aufgrund einer wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung erfolgt und dies tatsächlich und äußerlich erkennbar ist; § 4 Abs. 6 KStG (einheitliche Leitung, Buchführung etc.)²
 - 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).
- Ein BgA erzielt immer **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**, H 8.2 „Einkunftsart“ KStH.³

Voraussetzungen für das Vorliegen eines BgA, R 4.1 KStR

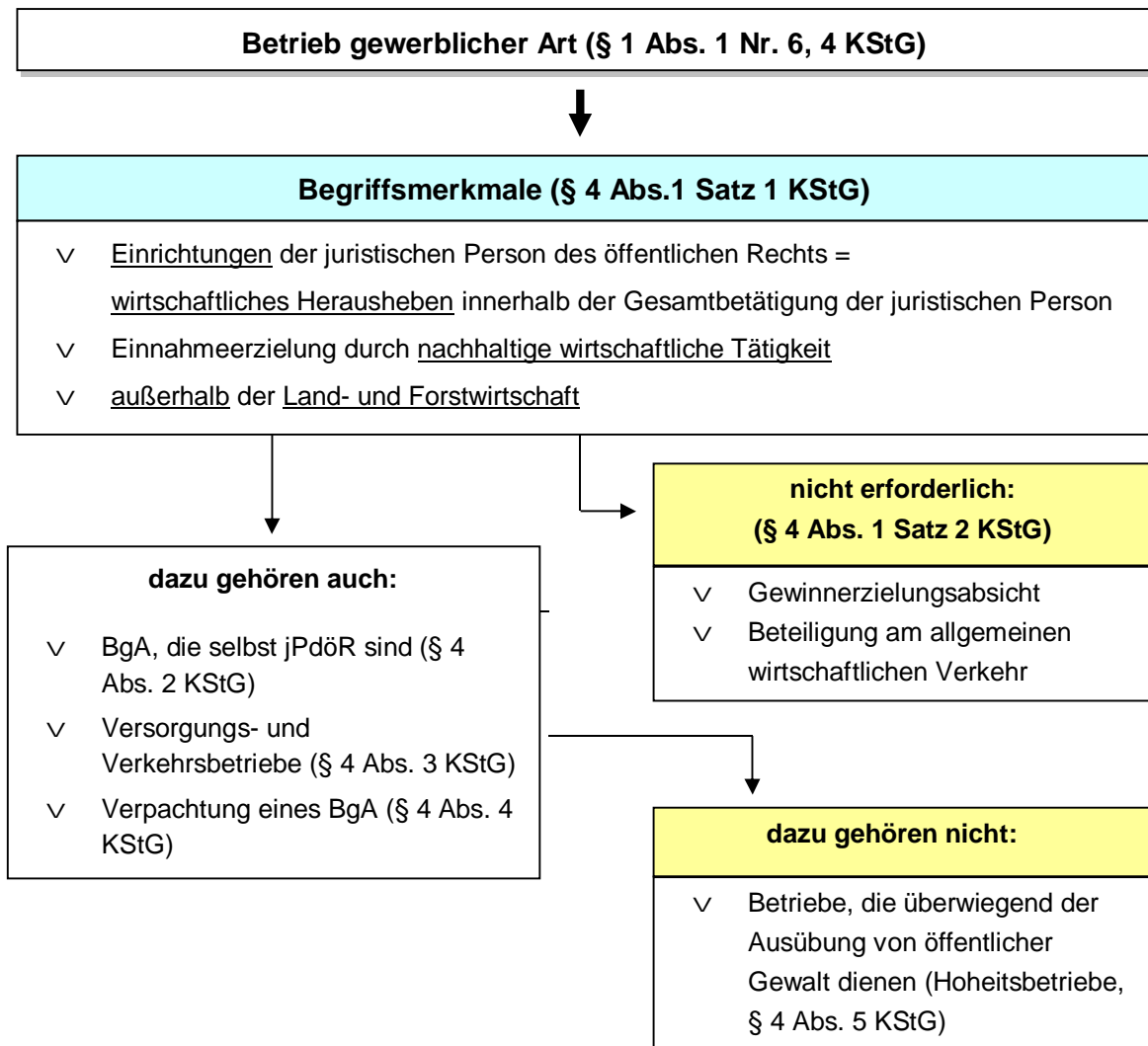
- **Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit** zur Erzielung von Einnahmen
- Vorliegen einer „**Einrichtung**“, R 4.1 Abs. 2 KStR, H 4.1 „Einrichtung“ KStH
Tätigkeit muss sich wirtschaftlich innerhalb der Tätigkeit der juristischen Person herausheben = wirtschaftliche oder organisatorische Selbständigkeit.
- Bei Beteiligung an einer Personengesellschaft ist jede von der Personengesellschaft ausgeübte Tätigkeit gesondert zu beurteilen (R 4.1 (2) S. 3 KStR).
 - 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 (2) S. 6 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 (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 35.000 €** gegeben, aber auch, wenn Körperschaft besondere Gründe für das Vorliegen (z. B. Konkurrenz) vorträgt (= faktisches Wahlrecht hin zum BgA) Abb. 2.2
- **Gewinnerzielungsabsicht** und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr müssen **nicht** vorliegen, § 4 Abs.1 S. 2 KStG

² Die bisherigen Grundsätze zur Zusammenfassung beruhen im Wesentlichen auf der Verfügung der OFD Frankfurt vom 27.7.1995 (DB 1995, 2094). Seit über drei Jahren viel Verwirrung um Veröffentlichung eines neuen BMF-Schreibens und Anwendung neuer Kriterien, weshalb nach wie vor grundsätzlich die alten Grundsätze der OFD Frankfurt anzuwenden sind; zudem Wirtschaftlichkeitsgutachten nach VDI-Vorgaben notwendig.

³ 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).

Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Abb. 2.1



Wirtschaftliche Betätigung als Anknüpfungsmerkmal der Ertragsbesteuerung

Abb. 2.2

| |
|--|
| <p style="text-align: center;">Gewerbebetrieb</p> <p style="text-align: center;">§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG</p> <p>Eine</p> <ul style="list-style-type: none"> - selbstständige - <u>nachhaltige Betätigung</u>, - die mit der Absicht, <u>Gewinn</u> zu erzielen, unternommen wird und sich als <u>Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr</u> darstellt, <p>ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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. |
|--|

| |
|--|
| <p style="text-align: center;">Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb</p> <p style="text-align: center;">§ 14 Satz 1 und 2 AO</p> <p>Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine</p> <ul style="list-style-type: none"> - selbstständige - <u>nachhaltige Tätigkeit</u>, - durch die <u>Einnahmen</u> oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die <u>über den Rahmen Vermögensverwaltung hinausgeht</u>. <p>Die Absicht,</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Gewinn zu erzielen</u>, ist <u>nicht erforderlich</u>. |
|--|

| |
|---|
| <p style="text-align: center;">Betrieb gewerblicher Art</p> <p style="text-align: center;">§ 4 Abs. 1 KStG</p> <p>Betriebe gewerblicher Art von jPdöR i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des § 4 Abs. 5 alle Einrichtungen, die einer</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>nachhaltigen</u> - <u>wirtschaftlichen Tätigkeit</u> (R 4.1 (5): „von einigem Gewicht“; JU > 35.000) - zur Erzielung von <u>Einnahmen</u> - <u>außerhalb der Land- und Forstwirtschaft</u> dienen und - die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Personen wirtschaftlich <u>herausheben (= Einrichtung“; R 4.1 (2), H (6) KStR/H</u> <p>Die Absicht,</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Gewinn zu erzielen</u> - und die <u>Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr</u> sind <u>nicht erforderlich</u>. |
|---|

Übersicht über steuerpflichtige BgA sowie nichtsteuerpflichtige Betätigungen

| Steuerpflichtiger BgA, R 4.5 KStR | Nicht steuerpflichtige Betätigung |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> · Gas, Wasser, Stromversorgung, Verkehrsbetriebe, Hafenbetriebe, § 4 Abs. 3 KStG · Sparkassen, § 4 Abs. 2 KStG · Krankenhäuser · Grabpflege, H 4.5 KStH · Büchereien · Beteiligung an Personengesellschaften, H 4.1 „Beteiligung an PersGt“ KStR · Parkhaus, Tiefgaragen · Beteiligung an KapG mit tatsächlichem Einfluss auf laufende Geschäftsführung | <p>Hoheitsbetriebe, R 4.4 KStR, § 4 Abs. 5 KStG</p> <ul style="list-style-type: none"> · Friedhofsverwaltung, H 4.5 KStH · Betrieb von Parkuhren, Parkscheinautomaten, R 4.5 Abs. 4 KStR · Müllabfuhr (BFH), Abwasser, R 4.5 Abs. 6 KStR <p>Vermögensverwaltung</p> <ul style="list-style-type: none"> · Beteiligung an Kapitalgesellschaft, die ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist, R 4.1 Abs. 2 S. 6 KStR · Geldanlagen, Aktien etc. <p>Land- u. forstwirtschaftliche Betriebe, § 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, H 4.3 KStH, keine Vermögensverwaltung.

Steuerliche Behandlung der Gewinne eines BgA

a) Unbeschränkte Steuerpflicht der jPdöR:

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

b) Beschränkte Steuerpflicht der jPdöR:

- 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 (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 „BgA“ KStH
- Siehe aber § 8 (7) KStG
- Ausstattung mit einem **angemessenen Eigenkapital** von mindestens **30 %**, R 8.2 Abs. 2 S. 3 + 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 |
|---|--|---|---|
| I. Beteiligungen | <input type="checkbox"/> Beteiligung an Kapitalgesellschaft | Beteiligung an einer Stadtwerke-AG i.H.v. 50 v.H. Beteiligung an einer Wirtschaftsförderungsgesellschaft mbH | Nein Kapitalgesellschaft § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG |
| | <input type="checkbox"/> Beteiligung an Verein | Zusammenschluss im Deutschen Gemeinde- od. Städtetag | Nein Verein § 1 Abs. 1 Nr. 4 od. 5 KStG |
| | <input type="checkbox"/> Beteiligung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage | Beteiligung an kommunalem Zweckverband | Nein Zweckverband § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG |
| | <input type="checkbox"/> Beteiligung an Personengesellschaft | Beteiligung an einer überregionalen Verkehrs-OHG | ja Mitunternehmeranteil § 4 Abs. 1 KStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG |
| II. Eigenständige Rechtsgebilde | <input type="checkbox"/> rechtlich verselbständigte Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts | öffentl.-rechtl. Sparkassen öffentl.-rechtl. Kreditanstalten | ja , vgl. § 4 Abs. 2 KStG |
| | <input type="checkbox"/> Zweckverbände als eigenständige Körperschaften des öffentlichen Rechts | Zweckverband für kommunale Datenverarbeitung | ja , |
| | <input type="checkbox"/> Juristische Personen des privaten Rechts | Stadtwerke als AG oder GmbH (sog. Eigenesellschaften) | Nein Kapitalgesellschaft § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG |
| III. Rechtlich unselbständige Bereiche | <input type="checkbox"/> rechtlich unselbständige Betriebe einer juristischen Person des öffentlichen Rechts | Stadtwerke als Eigenbetrieb Kurverwaltung als Regiebetrieb | Ja |
| | <input type="checkbox"/> Tätigkeitsbereiche einer juristischen Person des öffentlichen Rechts | Blumenverkäufe und Grabpflegeleistungen eines Friedhofsträgers | Ja |

2.2 BESCHRÄNKTE STEUERPFLICHT (§ 2 KStG)

Im Gegensatz zum EStG gilt die beschränkte Steuerpflicht im KStG

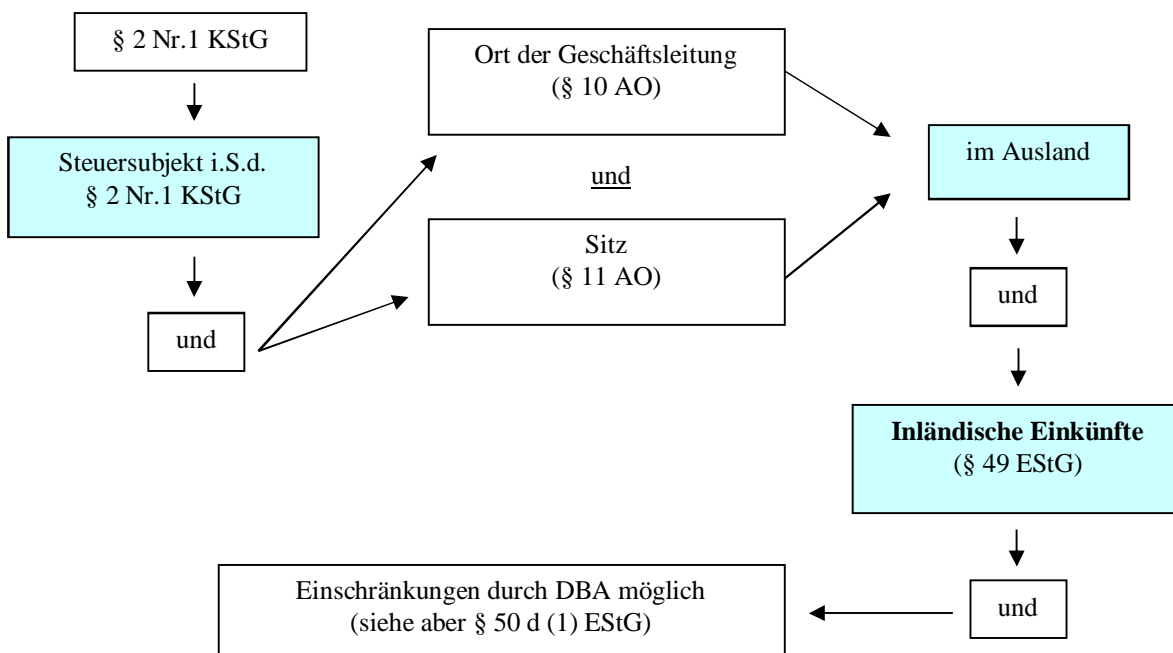
- nicht nur für **Steuerausländer** (§ 2 Nr. 1 KStG),
- sondern auch für **Steuerinländer** (§ 2 Nr. 2 KStG).

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; Rechtspersönlichkeit im Ausland insoweit unerheblich (vgl. BFH-Urt. v. 3.2.1988, BStBl II 1988, 588)

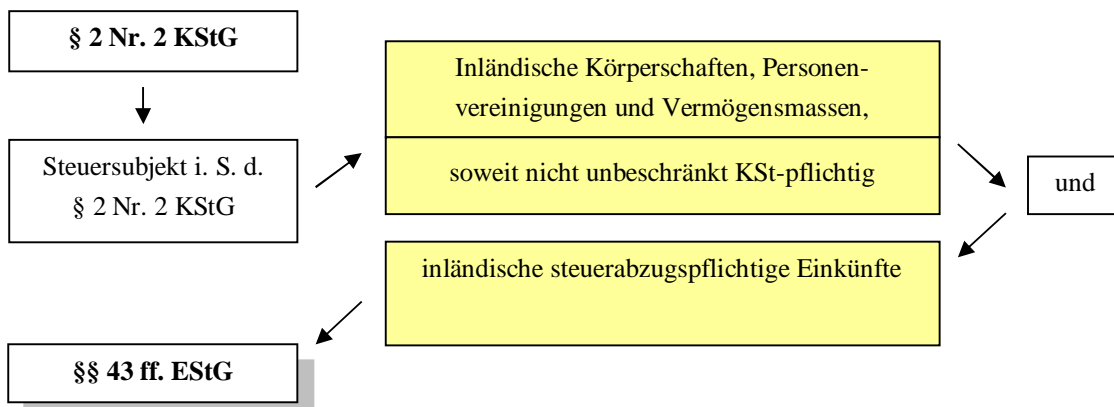
- Zum erforderlichen **Typenvergleich** unter Berücksichtigung der Frage der Zurechnung von Einkommen siehe auch die **vergleichende Zusammenstellung** ausländischer und inländischer Gesellschaftsformen der FinVerw (BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I S.1076 insbesondere Tabelle 1 und 2 „Betriebsstättenerlass“)

- **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 (vgl. § 2 AO) Vereinbarungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (**DBA**) eingeschränkt oder ausgeschlossen sein.
- **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 (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 (ggü. § 2 Nr. 1 KStG) 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 (2) KStG sowie § 50 d (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, KEST i.H.v. **25 v.H.** (§ 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 Kapitalertragsteuerabzug bei Bescheinigung)

Abb. 2.3

Erweiterung des § 2 Nr.2 KStG ab dem 18.08.2007:**Buchstabe a)**

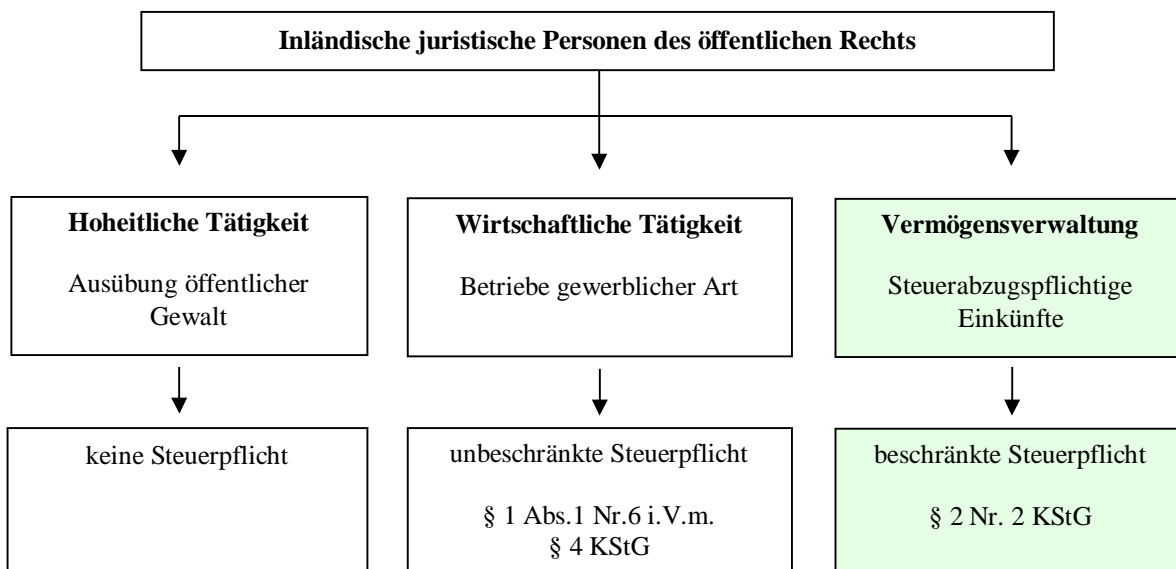
- Entgelte, die gewährt werden
- für die Überlassung von Anteilen an KapG
 - mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland
 - an einen „anderen“
 - dem die Anteile zuzurechnen sind
 - diese oder vergleichbare Anteile zurückgegeben hat

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 § 8 b (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)⁴

Abb. 2.3

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| <p>§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG</p> <p>Gewinnanteile (Dividenden), sonstige Bezüge aus Aktien, aus Genussrechten sowie aus Anteilen an GmbH</p> <p>§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 8b Abs. 1 KStG</p> <p>Bezüge aus Kapitalherabsetzung oder Liquidation</p> <p>§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG</p> <p>Einnahmen aus der Veräußerung und Abtretung von Dividenden- und Zinsansprüchen (§ 20 (2) Nr.2 a und § 20 (2) Nr.2 Satz 2 EStG)</p> | <p>§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a EStG</p> <p>Leistungen einer nicht von der KSt befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, die Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind</p> <p>§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG</p> | <p>§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 EStG</p> <p>Zinsen aus Wandelanleihen, Gewinnobligationen und Genussrechten</p> <p>§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG</p> <p>Einnahmen aus stiller Beteiligung oder partiarischem Darlehen</p> <p>§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG</p> <p>Zinsen aus Sparanteilen aus Versicherungen auf Erlebens- oder Todesfall</p> <p>§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG</p> | <p>§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, 8 und Satz 2 EStG</p> <p>Zinsen aus Kapitalforderungen</p> <p>§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG</p> <p>Einnahmen aus der Veräußerung von Dividenden- und Zinsscheinen, Zinsforderungen, etc.</p> <p>§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 b, 3 und 4 EStG</p> <p>daneben bzw. an deren Stelle gewährte Entgelte oder Vorteile</p> <p>§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG</p> | <p>§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b EStG</p> <p>Leistungen eines nicht von der KSt befreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit, die zu mit Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen</p> <p>§ 20 Abs. 1 Nr. 10a EStG</p> | <p>§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG</p> <p>Der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn sowie vGA eines nicht von der KSt befreiten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer im übrigen steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, wenn:</p> <ul style="list-style-type: none"> - der Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt wird oder - Umsätze im Kj. > 350.000 € bzw. Gewinn im Wj. >30.000 € erzielt werden <p>§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG</p> |
| <p>§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG</p> | <p>§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG</p> | <p>§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG</p> | <p>§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG</p> | <p>§ 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG</p> | <p>§ 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG</p> |
| <p>25 v.H.</p> | <p>25 v.H.</p> | <p>25 v.H.</p> | <p>25 v.H.</p> | <p>15 v.H.</p> | <p>15 v.H.</p> |

⁴ Beachte zu § 20 Abs. Nr. 10 Buchst. b EStG: BMF-Schreiben vom 09.01.2015 mit Differenzierung zwischen Eigen- und Regiebetrieb; gleichwohl noch „Sprengkraft“ im BMF-Schreiben enthalten, soweit Eigenbetrieb auch hoheitliche Verlusttätigkeiten umfasst.

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

Abb. 2.4

2.3 STEUERBEFREIUNGEN (§§ 5, 6 KStG)

Allgemeines

- Ö Das Gesetz kennt 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)
- Ö 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)
- Ö 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

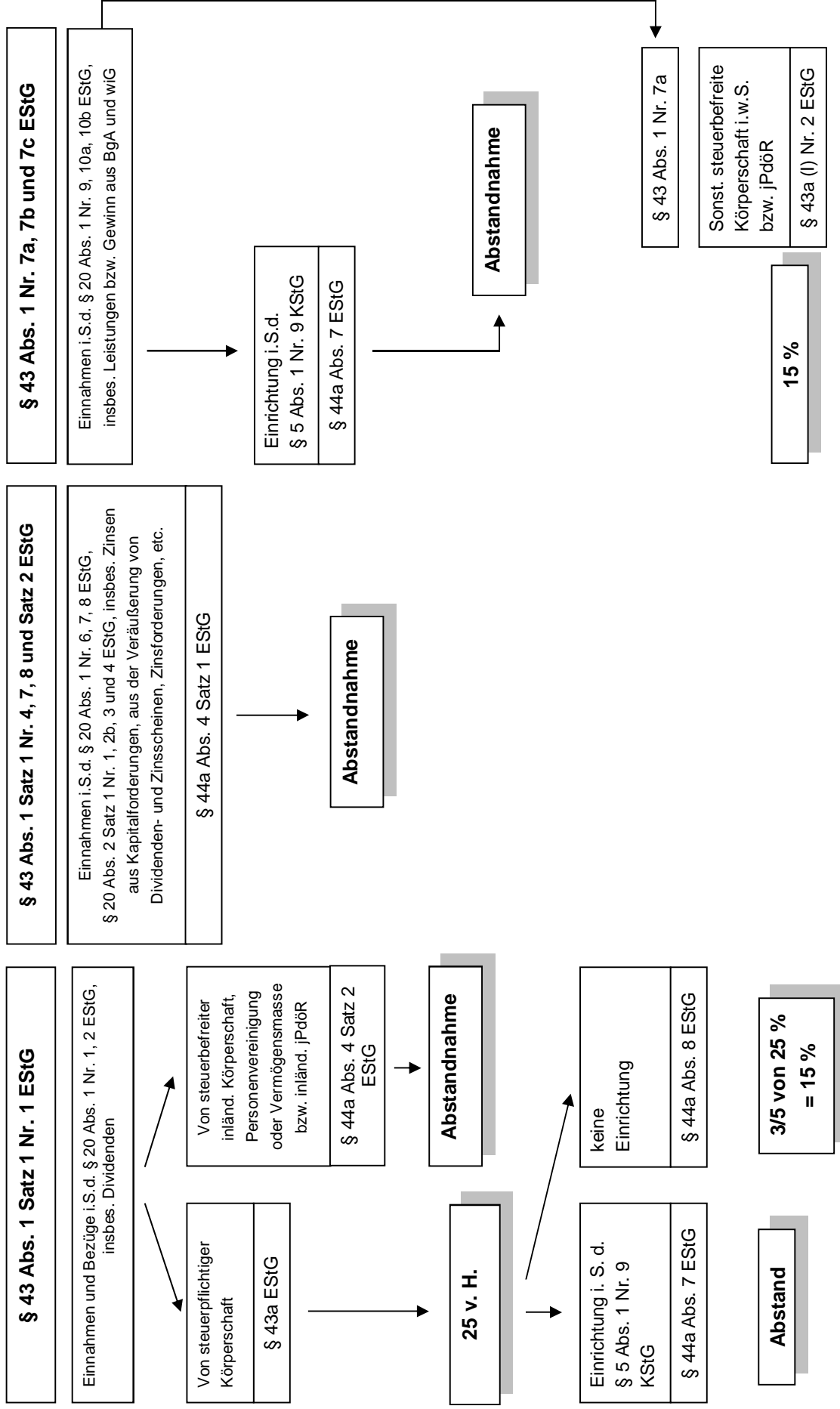
- Ö Unterschiedliche gesetzestechnische Regelungen und Anknüpfungen zur Begründung einer teilweisen Steuerpflicht der im übrigen steuerbefreiten Körperschaft

z.B. für

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

KapErtrSt bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 44a EStG)

Abb. 2.4



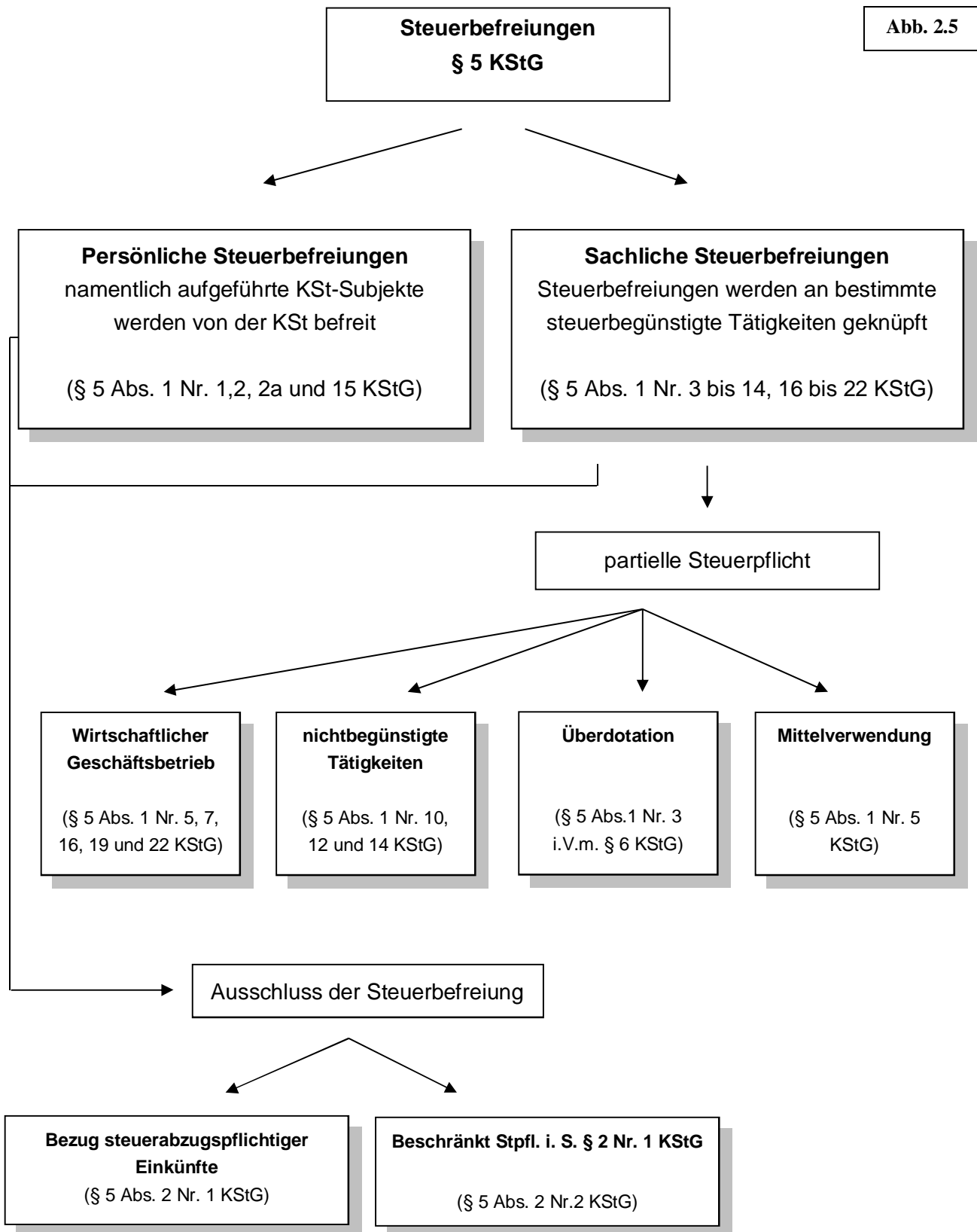


Abb. 2.5

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 (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 v. H. 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

