

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR BANNAS**

**BERLINER SEMINAR**   
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

# Skript

---

## Körperschaftsteuer

Kapitel I: Körperschaftsteuersubjekte und Einkommensermittlung

Thomas Henn, Stand Oktober 2011

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2012

<b>Kapitel I</b>	<b>Körperschaftsteuersubjekte und Einkommensermittlung</b>	<b>1</b>
Teil 1	Subjekte der unbeschränkten Körperschaftsteuer	2
I.	Grundsätze	2
II.	Besteuerung der Gesellschaften und der Gesellschafter im Vergleich	4
1.	Kapitalgesellschaften	4
2.	Personengesellschaften	5
Teil 2	Unbeschränkte und beschränkte Körperschaftsteuerpflicht (Übersicht)	6
I.	Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht	6
II.	Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	6
1.	Weder Sitz noch Geschäftsleitung ("keins von beiden") im Inland (§ 2 Nr. 1 KStG)	6
2.	Bestimmte Einkünfte von inländischen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (§ 2 Nr. 2 KStG)	7
Teil 3	Beginn der Steuerpflicht	9
I.	Vorgründungsgesellschaft (H 2 KStH 2008)	9
II.	Vorgesellschaft (H 2 KStH 2008)	9
1.	Eintragung in das Handelsregister erfolgt	10
2.	Keine Eintragung in das Handelsregister	10
III.	Die „echte“ Kapitalgesellschaft nach Eintragung in das Handelsregister	10
Teil 4	Betriebe gewerblicher Art (BgA)	11
I.	Grundsätze	11
II.	Voraussetzung für einen Betrieb gewerblicher Art	11
III.	Besteuerungsgrundsätze für BgA:	12
IV.	Abgrenzung des nicht hoheitlichen BgAs von der bloß vermögensverwaltenden Tätigkeit	12
V.	Einkünfte beim Träger des BgA	13
Teil 5	Steuerbefreiungen	14
I.	Grundsätze	14
II.	Beginn einer Steuerbefreiung	15
III.	Ende einer Steuerbefreiung	16
Teil 6	Veranlagungszeitraum/Ermittlungszeitraum für das Einkommen	17
I.	Veranlagungszeitraum bei der Körperschaftsteuer	17
II.	Ermittlungszeitraum für das Einkommen	17
1.	bei nach HGB – buchführungspflichtigen – Kapitalgesellschaften	17
2.	bei nicht buchführungspflichtigen Körperschaften	17
3.	Mehrere Wirtschaftsjahre in einem Veranlagungszeitraum	18
Teil 7	Grundsätze zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (z.v.E.)	19

I.	Vorbemerkungen	19
II.	Verweisungsvorschrift § 8 Abs. 1 KStG	19
III.	Beschränkung der Einkunftsarten bei bestimmten Körperschaftsteuerpflichtigen	20
Teil 8	Die Dreistufige Einkommensermittlung bei Kapitalgesellschaften (und Genossenschaften)	24
I.	Gewinnermittlung in der Bilanz (Gewinnermittlungsstufe I)	24
1.	Ermittlung des Jahresergebnisses in der Handelsbilanz unter Berücksichtigung ihrer unterschiedlichen Aufstellung:	24
a.	Ausweis eines Jahresergebnisses (= Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag)	25
b.	Ausweis eines so genannten „ Bilanzgewinns“	25
2.	Korrekturen in der Steuerbilanz:	27
II.	Gewinnermittlung (= Einkommensermittlung) unter Hinzurechnungen und Abzügen außerhalb der Bilanz (Gewinnermittlungsstufe II)	29
1.	Steuerfreie Erträge	30
a.	Vorbemerkungen	30
b.	„ Grobübersicht“ über mögliche steuerfreie Erträge	30
2.	Steuerlich nicht abziehbare Aufwendungen	31
a.	nicht abziehbare Aufwendungen nach dem EStG (Anwendung des EStG über § 8 Abs. 1 KStG):	31
aa.	§ 3c Abs. 1 EStG	31
bb.	§ 4 Abs. 5 Nrn. 1 – 9, Abs. 6 u. 7 und Abs. 5b EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG)	32
b.	Nichtabziehbare Aufwendungen nach der AO	32
c.	Nicht abziehbare Aufwendungen nach dem KStG	33
aa.	Nicht abziehbare Aufwendungen gem. § 10 Nr. 2 KStG	33
bb.	Nicht abziehbare Aufwendungen gem. § 10 Nr. 3 KStG	35
cc.	Nicht abziehbare Aufwendungen gem. § 10 Nr. 4 KStG	36
dd.	Nicht abziehbare Verluste (Gewinnminderungen) gem. § 8b Abs. 3 S. 3 KStG	37
ee.	Beispiele	37
3.	Erstattung steuerlich nicht abziehbarer Betriebsausgaben und Rückzahlung steuerfreier Erträge	40
a.	Erstattung steuerfreier Ausgaben	40
b.	Erhalt von Schadensersatzleistungen	41
c.	Rückzahlung steuerfreier Einnahmen	42
III.	Einkommensverwendung	42
1.	Grundsätze	42
2.	Definition der verdeckten Gewinnausschüttungen (= Nachteil bei der Kapitalgesellschaft)	43
3.	Sonstiges Verbot der Einkommensminderung	48

IV.	Verdeckte Einlagen	48
1.	Vorbemerkungen	48
2.	Einschränkung der Steuerfreiheit von verdeckten Einlagen	49
3.	Zuwendung eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes	51
a.	Vorbemerkungen	51
b.	Verdeckte Einlage bei Forderungsverzicht durch Gesellschafter	53
aa.	Gesellschaftsebene (Ebene der GmbH)	53
aaa.	Volle Werthaltigkeit der Forderung	53
bbb.	Keine volle Werthaltigkeit der Forderung	53
bb.	Gesellschafterebene (bei gesellschaftsrechtlich veranlasstem Forderungsverzicht)	54
aaa.	Anteile im Privatvermögen	55
bbb.	Anteile im Betriebsvermögen	55
cc.	Bewertung von Forderungen in Fällen der Insolvenz	58
dd.	Zuflussfiktion bei Forderungsverzicht	59
c.	Steuerliche Folgen bei Rangrücktritt	60
d.	Forderungsverzicht mit Besserungsschein/-klausel)	62
e.	Verzicht des Gesellschafters auf eine Pensionszusage	64
f.	Verdeckte Einlage bei Beteiligung unter 100%	65
aa.	Übrige Gesellschafter sind nicht nahestehend	65
bb.	Übrige Gesellschafter sind nahestehend	65
g.	Rückgewähr von Gewinnausschüttungen als verdeckte Einlage	67
aa.	Grundsätze	67
bb.	Einlagen zum Verlustausgleich bei Liebhaberei	69
cc.	Abfindung für Verzicht auf eine Pensionszusage	69
h.	Rückgängigmachung einer vGA bei unwirksamem Vertrag	70
i.	Mittelbare verdeckte Einlage	72
j.	Kapitalgesellschaft als Erbe des Anteilseigners	74
4.	Zuwendung von nicht einlagefähigen Nutzungs- und Gebrauchsvorteilen	75
a.	Grundsätze	75
b.	Nutzungseinlage über die Grenze (§ 1 AStG)	79
5.	Nachschüsse und Aufgelder	80
a.	Grundsätze	80
b.	Handelsbilanzielle Behandlung von verdeckten Einlagen bei der Empfängerkörperschaft	80
6.	Verfahrensrechtliche Behandlung der verdeckten Einlage	81
V.	Keine Privatsphäre bei Kapitalgesellschaften	83
VI.	Beteiligung von Kapitalgesellschaften an Personengesellschaften	85

1. Handelsbilanz	85
a. Grundsätze	85
b. Handelsrechtliche Behandlung von Gewinnanteilen der Gesellschafter	86
c. Bedeutung der handelsrechtlichen Behandlung für das Steuerrecht	87
2. Behandlung in der Steuerbilanz (§ 60 Abs. 2 EStDV)	87
a. Grundsätze	87
b. Steuerbilanzielle Behandlung nach der Spiegelbildmethode	88
c. Bilanzierung in der Steuerbilanz nach der Spiegelbildmethode	88
d. Folgen der Spiegelbildmethode	89
aa. Steuerbilanzielle Gewinne und Verluste der Personengesellschaft	89
bb. Außerbilanzielle Gewinnänderungen der Personengesellschaft	90
VII. Spendenabzug	94
1. Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 KStG	94
a. Grundsätze	94
b. Spenden an Parteien	95
c. Berechnung bei Spenden mit 20% Abzugsmöglichkeit	95
2. Schutz des guten Glaubens und Spendenhaftung	97
Teil 9 Tarifliche Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag	99
I. Körperschaftsteuer	99
1. „Neues“ Recht ab Veranlagungszeitraum 2001	99
2. „Altes“ Recht bis Veranlagungszeitraum 2000	99

## *Teil 1 Subjekte der unbeschränkten Körperschaftsteuer*

### *I. Grundsätze*

Die – mit dem Welteinkommen – **unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekte** sind abschließend in § 1 Abs. 1 Nrn. 1–6 KStG (R 2 Abs. 1 KStR 2004) aufgezählt:

**Nr. 1 Kapitalgesellschaften**, sind insbesondere Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Unternehmergesellschaften UG, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und europäische Gesellschaften.

Mit der Einfügung des Wortes „ insbesondere“ durch das SEStEG (Geltung ab Veranlagungszeitraum 2006) in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG wird klargestellt, dass es sich nicht um eine abschließende Aufzählung von **inländischen** Gesellschaftsformen handelt. Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig können vielmehr auch solche Gesellschaften sein, die zwar nicht nach deutschem oder europäischem Recht gegründet worden sind, die aber nach ihrem Gründungsstatut einer Kapitalgesellschaft entsprechen (sog. Typenvergleich). Hierzu gehört etwa auch die britische Limited.

Ausländische Gesellschaften, die nach einem Typenvergleich einer inländischen Kapitalgesellschaft entsprechen, sind in den Tabellen 1 und 2 zum BMF-Schreiben vom 24.12.1999 (BStBl. 1999 I, 1076) aufgezählt (s. H 2 KStH 2008 – Erlasse 800 12/1). Auf diese Gesellschaften finden über § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG die für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen Anwendung.

Die Tatsache, dass ausländische Gesellschaften unbeschränkt steuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG sein können, ist nicht zu verwechseln mit der Frage, ob nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaften, die auch im Ausland ins Handelsregister eingetragen sind, in Deutschland auch als rechtsfähig anerkannt werden.

Für Kapitalgesellschaften, die im Ausland nach dortigem Handels- und Gesellschaftsrecht gegründet worden sind und damit auch in einem ausländischen Handelsregister eingetragen sind (= Satzungssitz im Ausland), gilt hinsichtlich der Rechtsfähigkeit in Deutschland folgendes:

- **EU-Auslandsgesellschaften (z.B. Britische Limited):**  
Der EuGH hat mehrfach bestätigt, dass im EU-Ausland gegründete Gesellschaften, die im EU-Ausland im Handelsregister eingetragen sind, ihren Verwaltungssitz (= Geschäftsleitung) aber im Inland haben, in Deutschland als uneingeschränkt rechtsfähig anzuerkennen sind (EuGH GmbHR 2003, 1260). Dies folgt aus der Niederlassungsfreiheit gem. § 43 EG-Vertrag.
- **Auslandsgesellschaften aus den EWR-Mitgliedsstaaten**  
Da die europäische Niederlassungsfreiheit auch für Gesellschaften aus den EWR-Mitgliedsstaaten gilt (Liechtenstein, Island und Norwegen), sind auch Kapitalgesellschaften, die in diesen Ländern gegründet worden sind und dort auch ihren Sitz, in Deutschland aber die Geschäftsleitung haben, unbeschränkt steuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.
- **Auslandsgesellschaften aus sonstigen Drittstaaten**  
Da sich Gesellschaften aus sonstigen Staaten nicht auf die Niederlassungsfreiheit berufen können, gilt weiterhin die Rechtsprechung des BGH und des BFH, wonach solche – nicht nach deutschem Gesellschaftsrecht gegründete – Gesellschaften in Deutschland nicht rechtsfähig sind. Es handelt sich dann – aus deutscher Sicht – um ein nicht rechtsfähiges Zweckvermögen, dass nun aber dennoch gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig sein kann.

**Nr. 2 Genossenschaften einschließlich europäische Genossenschaften**  
(= Formkaufleute gem. § 6 HGB).

**Nr. 3 Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.**

**Nr. 4 sonstige juristische Personen des Privatrechts** (insbesondere eingetragene Vereine gem. § 21 BGB, und rechtsfähige privatrechtliche Stiftungen gem. § 80 BGB; s. R 2 Abs. 2 KStR 2004).

**Nr. 5 nicht rechtsfähige (= nicht eingetragene) Vereine, Anstalten u. Stiftungen.**

**Nr. 6 Betriebe gewerblicher Art (BgA)** juristischer Personen des öffentlichen Rechts (= Anstalt des öffentlichen Rechts) z. B. Sparkasse einer Stadt.

Grundsätzlich keine unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekte sind die **juristischen Personen des öffentlichen Rechts als solche** (z.B.

Bund, Länder, Gemeinden, Kirchen, Steuerberaterkammern usw.), soweit sie nicht einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten.

(Einzelheiten zum zu versteuernden Einkommen siehe unten zu § 4 KStG).

Eine **GmbH & Co. KG** (oder Publikums-GmbH & Co. KG) ist grundsätzlich kein Körperschaftsteuersubjekt. Sie ist weder ein nichtrechtsfähiger Verein gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG noch eine rechtsfähige Personenvereinigung gem. § 3 Abs. 1 KStG (H 2 KStH 2008), sie stellt vielmehr eine Sonderform der KG dar und ist demnach nach den steuerlichen Grundsätzen der Personengesellschaften zu behandeln.

Die unbeschränkte Steuerpflicht von Körperschaftsteuersubjekten erstreckt sich auf das gesamte „**Welteinkommen**“ (§ 1 Abs. 2 KStG). Nach nationalem (deutschem) Steuerrecht besteht damit zunächst immer die inländische Steuerpflicht für alle Einkünfte, unabhängig davon, in welchem Staat diese erzielt werden.

Durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) kann diese zunächst begründete Steuerpflicht für das Welteinkommen lediglich wieder eingeschränkt oder ganz entzogen werden.

## *II. Besteuerung der Gesellschaften und der Gesellschafter im Vergleich*

### *1. Kapitalgesellschaften*

Kapitalgesellschaften sind selbständige Ertragsteuersubjekte, deren Einkommen bei der Gesellschaft selbst mit der Körperschaftsteuer belegt wird.

Die mit Körperschaftsteuer belasteten Gewinne werden über Ausschüttungen an die Gesellschafter weitergeleitet und dort nach den Grundsätzen der Abgeltungssteuer, des Teileinkünfteverfahrens oder nicht besteuert, und zwar:

- bei natürlichen Personen als Gesellschaftern
  - im Rahmen der Abgeltungswirkung der Abgeltungssteuer nach § 32d EStG mit 25% + Soli + ggf. KiSt

oder

- bei Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG oder Abs. 6 EStG unter den dort genannten Voraussetzungen.

oder

- aufgrund des § 43 V S 2 EStG, dann sind die Ausschüttungen zu 60% gem. § 3 Nr. 40 EStG steuerpflichtig, wobei nach § 3c Abs. 2 EStG auch nur 60% der damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben abgezogen werden dürfen
- bei Körperschaften als Gesellschaftern voll steuerfreigestellt (unter Hinzurechnung von 5% nicht abziehbaren Betriebsausgaben) gem. § 8b Abs. I und V KStG.

## **2. Personengesellschaften**

Z.B. (GbR, OHG, KG (auch GmbH & Co KG), atypische stille Gesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft)

Personengesellschaften sind keine selbständigen Ertragsteuersubjekte; sie unterliegen mit ihren Einkünften (insbesondere Gewinnen) nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer, vielmehr werden ihre Einkünfte den Gesellschaftern (natürlichen Personen oder Körperschaften) steuerlich zugerechnet und erst bei den Gesellschaftern mit der Einkommen- oder Körperschaftsteuer belegt.

Zu diesem Zweck werden die Einkünfte (Gewinne) bei der Personengesellschaft gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO gesondert und einheitlich festgestellt und dann – über entsprechende Mitteilung an das Finanzamt des Gesellschafters – dort besteuert.

Eine besonders wichtige Ausnahme gilt für die Gewerbesteuer, bei der die Personengesellschaft gem. § 2 Abs. 1 GewStG selbst das Steuersubjekt ist mit der Folge, dass sie auch ihren Gewerbeertrag selbst mit der Gewerbesteuer versteuern muss.

## *Teil 2 Unbeschränkte und beschränkte Körperschaftsteuerpflicht (Übersicht)*

### *I. Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht*

Bei den in § 1 Abs. 1 KStG genannten Körperschaftsteuersubjekten besteht die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht mit dem Welteinkommen, wenn sich

- der Sitz (lt. Satzung: § 11 AO); in der Regel auch der Ort der Eintragung ins Handelsregister

#### oder (alternativ)

- die Geschäftsleitung (=Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung; § 10 AO) im Inland befinden. Ort der Geschäftsleitung ist in der Regel dort, wo die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen getroffen werden (meist dort, wo sich der Geschäftsführer überwiegend aufhält)

### *II. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht*

Im Körperschaftsteuerrecht sind – anders als im Einkommensteuerrecht – zwei Arten von beschränkter Steuerpflicht zu unterscheiden, und zwar:

#### *1. Weder Sitz noch Geschäftsleitung ("keins von beiden") im Inland (§ 2 Nr. 1 KStG)*

Hat eine Körperschaft weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland, so ist die ausländische Kapitalgesellschaft nur dann im Inland beschränkt steuerpflichtig, wenn und soweit sie inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG (analog § 1 IV EStG erzielt (z.B. Betriebsstätte im Inland).

#### **Beispiel:**

Die niederländische X-BV (= Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts) mit Sitz und Geschäftsleitung in Amsterdam vermietet im Jahr 2011 in Deutschland ein Grundstück und erzielt daraus Mieteinnahmen. Zum 31.12.2011 veräußert die X-BV das Grundstück mit Gewinn.

Die Mieteinnahmen unterliegen nur dann in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht, wenn sie im Katalog des § 49 EStG aufgeführt sind.

Die Grundstücksvermietung führt nicht zur Annahme einer inländischen Betriebsstätte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG (siehe zur Definition der Betriebsstätte § 12 AO).

Allerdings ist die Grundstücksvermietung gem. § 49 I Nr. 2f aa) EStG den gewerblichen Einkünften zuzuordnen und unterliegt somit der inländischen Besteuerung. Der Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks durch die X-BV unterliegt den gewerblichen Einkünften gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f bb) EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG), so dass auch der Veräußerungsgewinn (ohne Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise gem. § 49 Abs. 2 EStG) der inländischen Besteuerung unterliegt.

Die Steuern werden gegen die beschränkt steuerpflichtige X-BV über einen Körperschaftsteuerbescheid festgesetzt.

Erst wenn das inländische Besteuerungsrecht über die beschränkte Steuerpflicht festgestellt worden ist, darf (muss) im zweiten Schritt das DBA geprüft werden. Das Besteuerungsrecht wird in diesen Fällen allerdings auch nicht durch das DBA Niederlande eingeschränkt oder ausgeschlossen.

## ***2. Bestimmte Einkünfte von inländischen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (§ 2 Nr. 2 KStG)***

Insbesondere Körperschaften des öffentlichen Rechts (z.B. Bund, Länder, Gemeinden, Kirchen usw.) unterliegen – soweit sie keinen Betrieb gewerblicher Art unterhalten – nicht der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 KStG (s. oben).

Soweit solche – nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften – allerdings inländische Einkünfte gem. § 43 I S. 1 Nr. 1 S. 1 sowie Nr. 2 – 4 EStG erhalten, die dem Steuerabzug (Kapitalertragsteuer) unterliegen (z.B. Dividenden) gem. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG, Einnahmen aus stiller Gesellschaft oder Zinsen aus partiarischen Darlehen gem. § 43 Abs. 1 Nr. 3 EStG, Zinsen von Kreditinstituten gem. § 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG), unterliegen diese Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht gem. § 2 Nr. 2 KStG.

In diesen Fällen findet allerdings hinsichtlich dieser Einkünfte keine Veranlagung statt, vielmehr ist die Körperschaftsteuer dann gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG mit dem Steuerabzug – also der einbehaltenen Kapitalertragsteuer – abgegolten und damit erhoben.

**Beispiel:**

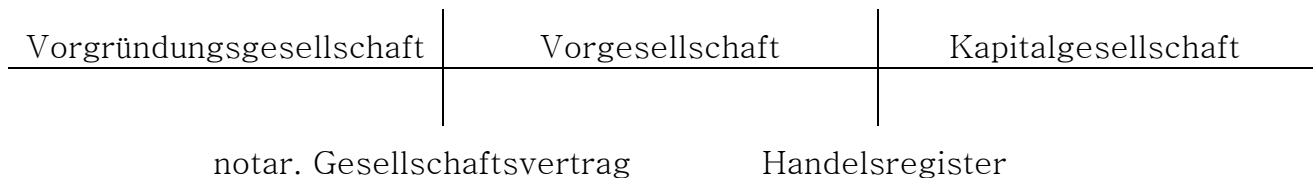
Die Stadt Köln ist an der B-GmbH beteiligt und hält die Anteile nicht in einem Betrieb gewerblicher Art. Die B-GmbH nimmt eine Gewinnausschüttung an die Stadt Köln i.H.v. 100.000,00 € vor, mit der die Stadt Köln beschränkt steuerpflichtig ist gem. § 2 Nr. 2 KStG.

Die B-GmbH ist gem. § 44 EStG verpflichtet, Kapitalertragsteuer einzubehalten, die gem. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG an sich 25% (von 100.000,00 €) beträgt. Allerdings ist gem. § 44a Abs. 8 S. 1 Nr. 2 EStG der Steuerabzug bei Kapitalerträgen gem. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG), die an eine inländische Körperschaft des öffentlichen Rechts fließen, der Steuerabzug nur in Höhe von 3/5 des üblichen Steuersatzes vorzunehmen. Also muss die B-GmbH 15.000,00 € (= 15% von 100.000,00 €) zuzüglich 825 € Solidaritätszuschlag einbehalten und an das Finanzamt abführen.

Mit dieser einbehaltenen Kapitalertragsteuer ist gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG die beschränkte Steuerpflicht der Stadt Köln abgegolten.

## *Teil 3 Beginn der Steuerpflicht*

Bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft sind 3 Gründungsstadien zu unterscheiden.



### *I. Vorgründungsgesellschaft (H 2 KStH 2008)*

In der Phase vom Beschluss (mündliche oder schriftliche Vereinbarung) über die Gründung der Kapitalgesellschaft bis zum Tage der **notariellen Beurkundung** des Gesellschaftsvertrages liegt eine Vorgründungsgesellschaft vor.

In dieser Phase besteht grundsätzlich noch kein körperschaftsteuerpflichtiges Gebilde, sondern die Besteuerung erfolgt in dieser Zeit nach den allgemeinen Grundsätzen, die für das jeweilige Rechtssubjekt gelten.

Es kann sich dabei handeln um:

- ein Einzelunternehmen (z.B. bei Gründung einer Einman-GmbH)
- eine Personengesellschaft (GbR oder OHG)

Die Vorgründungsgesellschaft ist weder mit der Vorgesellschaft (s. unten) noch mit der später entstehenden Kapitalgesellschaft identisch.

### *II. Vorgesellschaft (H 2 KStH 2008)*

In der Phase zwischen dem notariellen Gesellschaftsvertrag und der Eintragung der Kapitalgesellschaft in das Handelsregister, durch die die Kapitalgesellschaft konstitutiv erst entsteht (s. § 11 GmbHG), liegt eine Vorgesellschaft vor.

Für die Körperschaftsteuerpflicht der Vorgesellschaft ist wiederum zu unterscheiden:

## *1. Eintragung in das Handelsregister erfolgt*

Kommt es zur Eintragung in das Handelsregister, so besteht bereits ab dem Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrages für die Vorgesellschaft die Körperschaftsteuerpflicht.

## *2. Keine Eintragung in das Handelsregister*

Wenn die Gründer nicht die Absicht haben, die Eintragung ins Handelsregister zu erreichen, oder wenn aufgrund von Eintragungshindernissen die Vorgesellschaft zum Dauerzustand wird oder wenn nach Ablehnung des Eintragungsantrages eine Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern nicht erfolgt (BFH BStBl. 1998 II, 522), liegt eine unechte Vorgesellschaft vor. Eine **unechte Vorgesellschaft** ist wie eine Vorgründungsgesellschaft zu behandeln.

Somit besteht **zu keinem Zeitpunkt** eine Körperschaftsteuerpflicht; die Besteuerung erfolgt dann durchweg nach den oben genannten Grundsätzen, die für die Vorgründungsgesellschaft gelten.

## *III. Die „echte“ Kapitalgesellschaft nach Eintragung in das Handelsregister*

Für die Vorgesellschaft (ab notariellem Gesellschaftsvertrag) und die Kapitalgesellschaft nach Eintragung in das Handelsregister besteht eine **zusammenhängende** Körperschaftsteuerpflicht (sog. **Identitätstheorie**).

Daraus folgt für das Verhältnis zwischen der Vorgründungsgesellschaft, der Vorgesellschaft und der eingetragenen Kapitalgesellschaft:

- ein Verlustausgleich zwischen Vorgründungsgesellschaft und Vorgesellschaft ist nicht möglich.  
Die Verluste der Vorgesellschaft gehen in die Kapitalgesellschaft über.
- Verträge (z.B. Unternehmensverträge wie Gewinnabführungsverträge, Anstellungsverträge usw.), die die Vorgesellschaft abschließt, gehen – anders als die Verträge der Vorgründungsgesellschaft – ohne weiteres auf die später ins Handelsregister eingetragene Kapitalgesellschaft über.

## *Teil 4 Betriebe gewerblicher Art (BgA)*

### *I. Grundsätze*

**Juristischen Personen** (insbesondere Körperschaften) **des öffentlichen Rechts** (z.B. Bund, Länder, Gemeinden, Kreise, Kirchen usw.) sind nach der abschließenden Aufzählung in § 1 KStG keine unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften. Sie sind vielmehr nur dann unbeschränkt steuerpflichtig, soweit sie einen **Betrieb gewerblicher Art** (BgA) im Sinne der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG unterhalten.

Diese Steuerpflicht folgt systematisch aus dem Grundsatz, dass wirtschaftliche (insbesondere gewerbliche) Tätigkeiten des Staates aus Gründen der Wettbewerbsneutralität zu privaten Unternehmen mit Ertragsteuern (hier Körperschaftsteuer) belegt werden müssen.

### *II. Voraussetzung für einen Betrieb gewerblicher Art*

**Voraussetzungen** für einen steuerpflichtigen BgA sind gem. § 4 Abs. 1 KStG:

- Einrichtung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (z.B. Gemeinde) mit gewisser Selbständigkeit und einigem Gewicht.  
Eine gewisse Selbständigkeit liegt vor, wenn der Umsatz i.S.v. § 1 Abs. 1 UStG über 130.000,00 € im Jahr liegt (R 6 IV KStR).
- Ein Umsatz i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG von mehr als 30.678,00 € (R 6 V KStR) im Jahr ist ein wichtiger Anhaltspunkt für das Vorliegen eines eigenen Gewichtes der Einrichtung.
- nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von **Einnahmen** (Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich)

**Besonders wichtig** ist, dass **Hoheitsbetriebe** – mangels Wettbewerbssituation – (Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen) gem. § 4 Abs. 5 KStG keine steuerpflichtigen BgA sind und damit nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind.

**Die Abgrenzungsfragen** zum Vorliegen eines nicht steuerpflichtigen Hoheitsbetriebes und einer privatwirtschaftlichen BgA auslösenden Tätigkeit sind in R 9 ff. KStR 2004 und H. 9 ff. KStH 2008 dargestellt.

So sind BgAs regelmäßig – mangels hoheitlicher Betätigung – auch:

- Gas-, Wasser-, Stromversorgungsbetriebe, bewachte Parkplätze, Parkhäuser, Kindergärten, Sparkassen

Als Hoheitsbetriebe sind keine BgAs:

- Friedhof, Parkuhren, Parkscheinautomaten, **Müllabfuhr** (auch die entgeltliche Abgabe der Abfälle oder von aus diesen Abfällen gewonnener Energie ist steuerlich dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen)

### *III. Besteuerungsgrundsätze für BgA:*

Die wichtigsten Besteuerungsgrundsätze sind:

- **Steuerpflichtiger** ist die juristische Person des öffentlichen Rechts (z.B. Bund, Gemeinde usw.), **nicht der BgA**.
- Jeder BgA wird getrennt besteuert (eigene Gewinnermittlung); für jeden BgA ist grundsätzlich eine eigene Körperschaftsteuererklärung abzugeben (R 33 Abs. 1 KStR 2004).
- Die **Zusammenfassung von mehreren BgA für die Besteuerung** (insbesondere Problem der Zulässigkeit der Verrechnung der Gewinne und Verluste mehrerer BgA) ist nur eingeschränkt möglich, nämlich dann, wenn es sich um gleichartige Betriebe gewerblicher Art handelt (zu Einzelheiten siehe R 7 KStH 2008).

### *IV. Abgrenzung des nicht hoheitlichen BgAs von der bloß vermögensverwaltenden Tätigkeit*

Soweit sich eine Körperschaft des öffentlichen Rechts nur vermögensverwaltend (also nicht gewerblich) betätigt, liegt kein BgA vor und damit keine unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG.

So stellt die Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmenshaftung (OHG, KG) regelmäßig einen BgA (Die Körperschaft wird Mitunternehmer) dar, während die Beteiligung an einer GmbH (= Vermögensverwaltung) nicht zur Annahme eines BgA führt.

## *V. Einkünfte beim Träger des BgA*

Besonderheiten zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei BgAs sind in R 33 KStR 2004 dargestellt.

Zu beachten ist, dass gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10a EStG der Gewinn des steuerpflichtigen (nicht gem. § 5 KStG steuerbefreiten) BgA beim Träger (Bund, Land, Stadt usw.) zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt, soweit der Gewinn an den Träger abgeführt wird und damit zu mit Gewinnausschüttungen vergleichbaren Einnahmen beim Träger der BgA (z.B. Stadt) führt.

Aber auch unabhängig von einer tatsächlichen Abführung des Gewinns an den Träger führt der Gewinn der BgA gem. § 20 Abs. 10b EStG sofort zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen beim Träger, soweit der Gewinn nicht einer Rücklage zugeführt oder verdeckt ausgeschüttet wird. Dies gilt, wenn der BgA einen Umsatz von mehr als 350.000,00 € im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 30.000,00 € im Wirtschaftsjahr erzielt.

In den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 a u. b EStG unterliegen die Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 43 Abs. 1 Nr. 7b u. 7c EStG der Kapitalertragsteuer i.H.v. 15% (§ 44a Abs. 8 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG).

Im Hinblick auf diese Kapitalertragsteuerpflicht der Einkünfte ist der Träger des BgA – die Körperschaft des öffentlichen Rechts (z.B. Stadt) – beschränkt steuerpflichtig gem. § 2 Nr. 2 KStG, was wiederum zur Folge hat, dass mit dem Abzug der Kapitalertragsteuer beim BgA die Körperschaftsteuer gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG abgegolten wird (vgl. insoweit auch weiter oben).

## *Teil 5 Steuerbefreiungen*

### *I. Grundsätze*

Bestimmte – (nur) unbeschränkt steuerpflichtige (§ 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG) – Körperschaften sind unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 1–23 KStG von der Körperschaftsteuer befreit.

Insbesondere **gemeinnützige Körperschaften**, die nach Satzung und Geschäftsführung die Voraussetzungen der §§ 51 – 68 AO (= **Gemeinnützigkeitsregelungen**) erfüllen, sind gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, wobei wiederum die Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§§ 14 S. 1, 64 AO) ausgeschlossen ist. Hinsichtlich steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe besteht dann eine sog. **partielle Steuerpflicht** der im Übrigen steuerbefreiten Körperschaft.

#### **Beispiel:**

Ein nicht eingetragener Verein verfolgt laut Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung (s. §§ 60, 63 AO) gemeinnützige und mildtätige Zwecke (s. §§ 52 u. 53 AO). Seine Mitglieder beschaffen für bedürftige Kinder Geldmittel, indem sie selbst gemachte Kleidungsstücke verkaufen und den Erlös den „armen“ Kindern in einem Entwicklungsland zukommen lassen. Der jährliche Umsatz des Vereins beträgt 40.000,00 € .

Der nicht rechtsfähige Verein (Abgrenzung von der Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist notwendig) ist ein unbeschränkt steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Die Satzung dürfte mündlich beschlossen worden sein, was ausreicht. Der Zweck des Vereins ist auf gemeinnützige (§ 52 Abs. 2 Nr.15 AO; Entwicklungshilfe) und mildtätige Zwecke (§ 53 S. 1 Nr. 2 AO) gerichtet.

Der Gewinn aus der Veräußerung der Kleidung ist dennoch – trotz seiner ausschließlichen Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke – voll steuerpflichtig und unterliegt der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Denn es liegt mit der regelmäßigen Veräußerung der selbst hergestellten Ware ein **wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** gem. § 14 AO vor (keine bloße Vermögensverwaltung!), der gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG i.V.m. § 64 Abs. 1 AO die Steuerbegünstigungen und Steuerbefreiungen ausschließt. Der Umsatz liegt auch über der Unschädlichkeitsgrenze von 35.000,00 € gem. § 64 Abs. 3 AO.

Es liegt auch kein Zweckbetrieb (= wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der aber doch begünstigt ist) gem. §§ 66 – 68 AO vor, da die Tätigkeit in diesen Vorschriften nicht als Zweckbetrieb benannt ist. Im Hinblick auf den ausgelösten Wettbewerb zu ande-

ren Herstellern von Kleidung liegt auch kein allgemeiner Zweckbetrieb gem. § 65 AO vor, da gegen die Wettbewerbsklausel des § 65 Abs. 3 AO verstoßen wird. Läge der jährliche Umsatz nicht über 35.000,00 € , so unterlägen die dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Einkünfte nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer.

Zu beachten ist, dass im deutschen Steuerrecht grundsätzlich nur Körperschaften – also auch GmbHs – wegen Gemeinnützigkeit oder aus anderen Gründen steuerbefreit sein können. Eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft kann – trotz etwaiger gemeinnütziger Tätigkeit – niemals steuerbefreit sein, wohl aber können einzelne Einkünfte gem. § 3 EStG steuerbefreit sein.

## *II. Beginn einer Steuerbefreiung*

**Bei Beginn einer Steuerbefreiung** nach vorheriger Steuerpflicht ist grundsätzlich eine Schlussbilanz unter Teilwertansatz aufzustellen (§ 13 Abs. 1 u. 3 S.1 KStG); originär erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter (insbesondere der Firmenwert) sind allerdings wegen § 5 Abs. 2 EStG nicht anzusetzen (H 54 KStH 2008, BFH vom 9.8.2000 – BStBl. 2001 II S. 71 ). Durch den Ansatz der Teilwerte in der Schlussbilanz wird erreicht, dass eine steuerpflichtige Körperschaft, die von der Körperschaftsteuer befreit wird, vorbehaltlich des § 13 Abs. 4 KStG, die während des Bestehens der Steuerpflicht gebildeten stillen Reserven aufzudecken und der Besteuerung zuzuführen hat (R 54 Abs. 1 KStR 2004). Bei Beginn einer Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit gem. § 5 Abs. 1 Nr.9 KStG ist allerdings der Buchwertansatz in der Schlussbilanz zulässig (§ 13 Abs. 4 KStG), mit der Folge, dass eine Aufdeckung der stillen Reserven nicht vorgenommen werden muss.

### **Beispiel:**

Die A-GmbH, die ein Krankenhaus betreibt, hat bisher nicht die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb (= nicht steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) gem. § 67 AO erfüllt und war deshalb bisher nicht gemeinnützig und damit auch nicht steuerbefreit.

Ab dem 01.01.2011 erfüllt die A-GmbH die Voraussetzungen des § 67 AO an einen Zweckbetrieb und wird damit gemeinnützig und steuerbefreit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG i.V.m. §§ 64 Abs. 1, 67 AO.

Gem. § 13 Abs. 4 KStG darf die A-GmbH in ihrer Schlussbilanz zum 31.12.10 (ausnahmsweise) die Buchwerte ansetzen mit der Folge, dass beim Über-

gang in die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit die stillen Reserven nicht aufzudecken sind.

### *III. Ende einer Steuerbefreiung*

**Beim Ende einer Steuerbefreiung** sind die Wirtschaftsgüter in der Anfangsbilanz des dann steuerpflichtigen Unternehmens mit dem Teilwert anzusetzen ( § 13 Abs. 2 u. 3 S. 1 KStG), so dass die in der Zeit der Steuerbefreiung gebildeten stillen Reserven nicht in die Zeit der Steuerverhaftung übergehen; ein Teilwertansatz originärer immaterieller Wirtschaftsgüter – insbesondere des Firmenwertes – kommt allerdings nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung auch hier nicht in Betracht (H 54 KStH 2004).

## *Teil 6 Veranlagungszeitraum/Ermittlungszeitraum für das Einkommen*

### *I. Veranlagungszeitraum bei der Körperschaftsteuer*

Der Veranlagungszeitraum einer Körperschaft ist gem. § 7 Abs. 3 S. 1 KStG – unabhängig vom Wirtschaftsjahr – immer das Kalenderjahr.

Die Körperschaftsteuer ist deshalb – unabhängig vom Gewinnermittlungszeitraum – immer für den Veranlagungszeitraum festzusetzen.

### *II. Ermittlungszeitraum für das Einkommen*

#### *1. bei nach HGB – buchführungspflichtigen – Kapitalgesellschaften*

Insbesondere bei Kapitalgesellschaften ist der Ermittlungszeitraum für den Gewinn und das Einkommen gem. § 7 Abs. 4 S. 1 KStG das (ggf. vom Kalenderjahr abweichende) Wirtschaftsjahr (z.B. 01.05.2010 – 30.04.2011 = Bilanzstichtag).

#### **Beispiel:**

Die A-GmbH hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.04.2010 bis zum 31.03.2011

Es sind Gewinn und Einkommen für die Zeit vom 01.04.2010 bis zum 31.03.2011 zu ermitteln. Die Veranlagung der A-GmbH für das Einkommen aus der Zeit vom 01.04.2010 bis 31.03.2011 ist für das Jahr 2011 (= Veranlagungszeitraum) vorzunehmen, so dass die A-GmbH für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 die Körperschaftsteuererklärung nach dem 31.12.2011 abzugeben hat.

#### *2. bei nicht buchführungspflichtigen Körperschaften*

Bei nicht buchführungspflichtigen Körperschaften (z.B. unter Umständen Vereine) ist gem. § 7 Abs. 3 S. 2 KStG der Ermittlungszeitraum für das zu versteuernde Einkommen immer das Kalenderjahr. Hier entspricht also der Ermittlungszeitraum dem Veranlagungszeitraum.

### *3. Mehrere Wirtschaftsjahre in einem Veranlagungszeitraum*

Enden in einem Veranlagungszeitraum 2 Wirtschaftsjahre, so sind die Einkommen beider Wirtschaftsjahre zusammenzurechnen.

Dies kann dann der Fall sein, wenn vom Wirtschaftsjahr ungleich Kalenderjahr auf Wirtschaftsjahr gleich Kalenderjahr umgestellt wird und somit ein Rumpfwirtschaftsjahr entsteht oder umgekehrt.

Hierbei ist zu beachten, dass die Umstellung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres auf ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr ohne Zustimmung der Finanzverwaltung erfolgen kann.

Soll vom Kalenderjahr abgewichen werden, so ist gem. § 7 IV S 3 KStG stets die Zustimmung der Finanzverwaltung hierzu erforderlich.

## *Teil 7 Grundsätze zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (z.v.E.)*

### *I. Vorbemerkungen*

Das **zu versteuernde Einkommen** (= z.v.E. R 29 KStR) ist gem. § 7 Abs. 1 KStG die **Bemessungsgrundlage** für die tarifliche Körperschaftsteuer aller Körperschaftsteuersubjekte.

Das z.v.E. ist gem. § 7 Abs. 2 KStG das Einkommen abzüglich eines Freibetrages von höchstens 5.000,00 € (§ 24 S. 1 KStG).

Keinen Freibetrag gibt es gem. § 24 S. 2 KStG für (unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige) Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Bei diesen ist also das Einkommen bereits das zu versteuernde Einkommen.

---

*In den Körperschaftssteuerklausuren der vergangenen Jahre wurde für den Hinweis auf § 24 KStG kein Punkt vergeben. Dennoch sollte aus Sicherheitsgründen bei der Ermittlung des z.v.E. kurz auf § 24 KStG eingegangen werden.*

---

### *II. Verweisungsvorschrift § 8 Abs. 1 KStG*

Die zentrale Vorschrift für die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens ist **§ 8 Abs. 1 KStG**. Hiernach richtet sich das Einkommen und die Einkommensermittlung:

- nach den Vorschriften des EStG
- nach den Sonderschriften des KStG (insbesondere §§ 8 – 10 KStG)

Es gelten für die Einkommensermittlung – über die Verweisung des § 8 Abs. 1 KStG – alle Vorschriften des EStG, soweit diese nicht auf die Besteuerung natürlicher Personen zugeschnitten sind. Denn eine Körperschaft – insbesondere eine Kapitalgesellschaft – hat grundsätzlich nur eine betriebliche Sphäre und **keine Privatsphäre**, so dass **alle Vorschriften des EStG, die den privaten Bereich einer natürlichen Person betreffen, bei Körperschaften nicht anwendbar** sind; dies gilt naturgemäß insbesondere für § 12 EStG, der niemals Anwendung findet.

---

*In R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2008 sind die über § 8 Abs. 1 KStG anzuwendenden Vorschriften des EStG aufgelistet, diese Aufzählung ist aber ggf. nicht vollständig, da nach Verlassen der Richtlinien wie § im EStG angeführt wurde.*

---

### **III. Beschränkung der Einkunftsarten bei bestimmten Körperschaftsteuerpflichtigen**

Nach § 8 Abs. 2 KStG sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen i. S. des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 KStG alle Einkünfte ausschließlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, unabhängig davon, ob sie zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches verpflichtet sind.

Daraus folgt, dass etwa bei Kapitalgesellschaften (Körperschaftsteuersubjekte gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) unabhängig von der „Art“ der Einkünfte **alle Einkünfte** (auch aus "selbständiger Tätigkeit", "Vermietung und Verpachtung" oder "Kapitalvermögen") immer solche aus **Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG sind**. Dies gilt selbst, wenn die Vermögensmehrung keiner der 7 Einkunftsarten zuzuordnen ist.

#### **Beispiel:**

Der Arbeitnehmer A setzt „seinen“ Arbeitgeber – die X-GmbH – als Erben ein und vermacht ihr 100.000,00 € .

Der Ertrag von 100.000,00 € ist bei der X-GmbH steuerpflichtig, obwohl er nicht unter eine der sieben Einkunftsarten fällt (BFH DB 1997, 707; s. auch BFH DB 2006, 1590).

#### **Beachte:**

Eine Steuerfreiheit wegen verdeckter Einlage kommt nicht in Betracht, da A nicht der Gesellschafter oder eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist; (s. unten.)

Was leicht übersehen wird ist, dass alle anderen Körperschaftsteuersubjekte gem. § 1 Abs. 1 Nrn. 4 bis 6 KStG (z.B. ein Verein) alle Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 – 7 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) haben können. Somit können

auch Körperschaftsteuersubjekte **gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 2 Abs. 1 EStG alle Einkunftsarten** – und nicht etwa nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb – haben.

§ 8 Abs. 2 KStG schreibt nur für die Körperschaftsteuersubjekte gem. § 1 Abs. 1 Nrn. 1 – 3 KStG etwas anderes vor.

**Beispiel 1:**

Ein eingetragener – nicht steuerbefreiter – Verein hat folgende Einnahmen und Ausgaben:

a.	Gewinn aus dem Betrieb einer Baumschule	3.170,00 €
b.	Sparzinsen (Gutschrift 31.12.2011) bei der VR-Bank	15.000,00 € 540,00 €
	Verwaltungskosten für Konten: Einbehaltenen KapErSt 25% gem. § 43 Abs.1 Nr. 7 lit. B EStG i.V.m. § 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG	5.000 €
c.	Mieteinnahmen aus bebautem Grundstück:	9.500,00 €
	AfA 2011:	4.000,00 €
	Instandsetzungsaufwendungen:	7.000,00 €
	davon (erst) in 2012 gezahlt:	2.000,00 €
d.	im Dezember 2011 wird ein Grundstück außerhalb der Spekulationsfrist gegen sofortige Bezahlung verkauft für einen Kaufpreis von:	100.000,00 €
	Restwert des Gebäudes nach AfA:	60.000,00 €
	Anschaffungskosten (= Buchwert) des Grundstücks:	10.000,00 €
e.	Erbschaft von einem "Dritten" (nicht Mitglied ) in 2011 zugeflossen:	50.000,00 €

**Ermittlung des z.v.E. und der Körperschaftsteuerbelastung**

a.	<b>Einkünfte nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG</b>		
	Baumschule	3.170,00	
	./. Freibetrag nach § 13 Abs. 3 KStG	./. 670,00	<b>2.500,00 €</b>
b.	<b>Einkünfte § 20 EStG</b>		
	Einnahmen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7) inkl. KapErSt	20.000,00	
	./. Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)	./. <u>801,000</u>	<b>19.199,00 €</b>
	Ein Abzug der tatsächlichen WK ist ausgeschlossen.		

<b>c.</b>	<b>Einkünfte § 21 EStG</b>		
	Einnahmen	9.500,00	
	./. AfA § 9 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG	./.4.000,00	
	./. sonst. WK, soweit abgeflossen (§§ 9 Abs. 1 i.V.m. 11 Abs. 2 EStG)	<u>./.5.000,00</u>	<b>500,00 €</b>
<b>d.</b>	<b>Veräußerung des Grundstücks ist nicht steuerbar (§ 23 I S. 1 Nr. 1 EStG)</b>		<b>0,00 €</b>
<b>e.</b>	<b>Die Erbschaft ist keine Einkunftsart i.S.d. § 2 I Nr. 2 – 4 EStG</b>		<b>0,00 €</b>
	Einkommen		22.199,00 €
	./. Freibetrag; § 24 KStG		<u>5.000,00 €</u>
	= zu versteuerndes Einkommen		<u>17.199,00 €</u>
	KSt (15%)		2.579,85 €
	./. anrechenbare KapErSt		./. 5.000,00 €
	<b>Körperschaftsteuererstattung</b>		<b>./. 2.420,15 €</b>

**Beispiel 2 :**

Eine GmbH hat folgende Einnahmen und Ausgaben:

a.	Gewinn aus dem Betrieb einer Baumschule	3.170,00 €
b.	Sparzinsen (Gutschrift 31.12.2011) bei der VR-Bank	15.000,00 €
	Verwaltungskosten für Konten:	540,00 €
	Einbehaltenen KapErSt 25% gem. § 43 Abs.1 Nr. 7 lit. B EStG i.V.m. § 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG	5.000 €
c.	Mieteinnahmen aus bebautem Grundstück:	9.500,00 €
	AfA 2011:	4.000,00 €
	Instandsetzungsaufwendungen:	7.000,00 €
	davon (erst) in 2012 gezahlt:	2.000,00 €
d.	im Dezember 2011 wird ein Grundstück außerhalb der Spekulationsfrist gegen sofortige Bezahlung verkauft für einen Kaufpreis von:	100.000,00 €
	Restwert des Gebäudes nach AfA:	60.000,00 €
	Anschaffungskosten (= Buchwert) des Grundstücks:	10.000,00 €
e.	Erbschaft von einem "Dritten" (nicht Gesellschafter)	

in 2011 zugeflossen: 50.000,00 €

**Ermittlung des z.v.E. und der Körperschaftsteuerbelastung**

Nach § 8 Abs. 3 KStG kann die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige GmbH ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen:

**a. Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 2 KStG**

Baumschule

Freibetrag nach § 13 Abs. 3 KStG greift nicht 3.170,00 €

**b. Einkünfte § 20 Abs. 1 Nr. 7 i.v.m. § 20 Abs. 8 EStG**

Einnahmen inkl. KapErSt 20.000,00

./. Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)

entfällt (hier keine WK, sondern BA), ./.540,00 19.460,00 €

daher Abzug der tatsächlichen Kosten.

**c. Einkünfte § 21 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 21 Abs. 3 EStG**

Einnahmen 9.500,00

./. AfA § 8 i.V.m. § 7 EStG ./.4.000,00

./. sonst. BA, auch soweit nicht abgeflossen da §§ 9

Abs. 1 i.V.m. 11 Abs. 2 EStG hier nicht greifen ./.7.000,00 ./.1.500,00 €

**d. Veräußerung des Grundstückes unterliegt voll der Besteuerung**

Verkaufserlös 100.000,00

./. BW Grund und Boden ./.10.000,00

./. BW Gebäude ./.60.000,00 30.000,00 €

**e. Die Erbschaft ist steuerpflichtig (§ 8 II KStG) 50.000,00 €**

Einkommen 101.130,00 €

./. Freibetrag; § 24 KStG entfällt 0,00 €

= zu versteuerndes Einkommen 101.130,00 €

KSt (15%) 15.169,50 €

./. anrechenbare KapErSt ./. 5.000,00 €

**Körperschaftsteuernachzahlung 10.169,50 €**

## *Teil 8 Die Dreistufige Einkommensermittlung bei Kapitalgesellschaften (und Genossenschaften)*

Beachte:

Die nachfolgenden Ausführungen beinhalten nicht alle Einzelheiten zu verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen

---

*Ein ausführliches Schema für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei Körperschaften, die gem. § 8 Abs. 2 KStG nur gewerbliche Einkünfte haben, ist in R 29 Abs. 1 KStR 2008 dargestellt.*

---

Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (= z.v.E.) bei Kapitalgesellschaften vollzieht sich grundsätzlich **in 3 Schritten**, und zwar:

1. Gewinnermittlung in der Bilanz (Gewinnermittlungsstufe I)
2. Gewinnermittlung in der Steuerbilanz (Gewinnermittlungsstufe II)
3. Gewinnermittlung (= Einkommensermittlung) unter Hinzurechnungen und Abzügen außerhalb der Bilanz (Gewinnermittlungsstufe II)

### *I. Gewinnermittlung in der Bilanz (Gewinnermittlungsstufe I)*

Im ersten Schritt ist die Ermittlung des steuerlichen Gewinns in der Bilanz vorzunehmen (= Gewinn in der Steuerbilanz).

Der BFH nennt dies die **Gewinnermittlungsstufe I** (= Unterschiedsbetrag gem. § 4 Abs. 1 EStG).

Dieser erste Schritt bei der Einkommensermittlung (= Korrekturen des Gewinns innerhalb der Bilanz) kann wiederum in zwei Schritte unterteilt werden:

#### *1. Ermittlung des Jahresergebnisses in der Handelsbilanz unter Berücksichtigung ihrer unterschiedlichen Aufstellung:*

Ausgangsgröße beim ersten Schritt ist immer der zutreffend ermittelte handelsrechtliche Jahresüberschuss/-fehlbetrag (=Jahresergebnis lt. Handelsbilanz) gem.

§ 266 Abs. 3 A V HGB; dies ergibt sich aus § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 5 Abs. 1 S. 1 und S. 2 EStG, 238 ff. HGB.

---

*Paraphrasenkette für die Klausur, die geschrieben werden muss, wenn auf einen Ansatz der Handelsbilanz hingewiesen werden soll, der sich auf das z.v.E auswirkt:*

*§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG, 238 ff. HGB. Die umgekehrte Maßgeblichkeit ist mit Einführung des BilMoG abgeschafft worden.*

---

**a. *Ausweis eines Jahresergebnisses (= Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag)***

Die Handelsbilanz kann unter Ausweis des Jahresergebnisses (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag) ausgestellt werden.

Aufstellungsmöglichkeit gem. § 266 Abs. 3 A V HGB

div. Aktiva	600.000,00 €	Stammkapital	50.000,00 €
Forderung KSt	75.000,00 €	Gewinnrücklage (Gewinne als Vorjahren)	10.000,00 €
Forderung SolZ	4.125,00 €	+ Gewinnvortrag (Gewinne als Vorjahren)	40.000,00 €
		Jahresüberschuss	333.125,00 €
		Verbindlichkeiten	244.720,00 €
		USt-Verbindlichkeit	1.280,00 €
	679.125,00 €		679.125,00 €

**b. *Ausweis eines so genannten „ Bilanzgewinns“***

Die Handelsbilanz kann – statt unter Ausweis des Jahresergebnisses – unter Berücksichtigung der Gewinnverwendung sowie der Einstellung von Beträgen in Rücklagen und der Minderung von Rücklagen aufgestellt werden.

In diesen Fällen ist bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens immer zunächst vom Bilanzgewinn auf das Jahresergebnis (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag) zurückzurechnen.

Aufstellungsmöglichkeit gem. §§ 268 Abs. 1 i.V.m. 270 Abs. 2 HGB

div. Aktiva	600.000,00 €	Stammkapital	50.000,00 €
Forderung KSt	75.000,00 €	Gewinnrücklage	45.000,00 €
Forderung SolZ	4.125,00 €	Bilanzgewinn	338.125,00 €
		Jahresüberschuss	333.125,00 €
		+ Gewinnvortrag	40.000,00 €
		./. Einstellung in	
		die Gewinnrücklagen	- 35.000,00 €
			<u>338.125,00 €</u>
		Verbindlichkeiten	244.720,00 €
		USt-	1.280,00 €
	<u>679.125,00 €</u>		<u>679.125,00 €</u>

### Rückrechnung von Bilanzgewinn auf Jahresüberschuss (lt. HB/StB)

Bilanzgewinn:	338.125,00 €
./. Gewinnvortrag	./. 40.000,00 €
+ Einstellung in die Rücklage	<u>+ 35.000,00 €</u>
<b>= Jahresüberschuss</b>	<u><b>333.125,00 €</b></u>

#### Beispiel:

Die A-GmbH weist in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2010 einen Bilanzgewinn in Höhe von 400.000 € aus. Nach den Angaben im Anhang ist hierin ein Gewinnvortrag aus 2010 in Höhe von 40.000 € enthalten. Aus dem Ergebnis des Geschäftsjahres 2011 ist ein Betrag i.H.v. 20.000 € in die Gewinnrücklagen eingestellt worden.

Der Jahresüberschuss des Kalenderjahres 2011 ermittelt sich wie folgt:

Bilanzgewinn 31.12.2011	400.000 €
./. Gewinnvortrag aus Vorjahr 2010	./. 40.000 €
<u>+ Einstellung in Gewinnrücklagen aus dem Ergebnis 2011</u>	<u>+ 20.000 €</u>
Jahresüberschuss 2011	380.000 €

Für die Entwicklung des Bilanzgewinns gilt folgendes Schema:

Jahresüberschuss/-fehlbetrag

- + Entnahmen aus Kapitalrücklage
- + Entnahmen aus Gewinnrücklagen
- ./. Einstellung in die Kapitalrücklagen
- ./. Einstellung in Gewinnrücklagen
- + Gewinnvortrag
- ./. Verlustvortrag
- = **Bilanzgewinn / Bilanzverlust**

---

*Falls in der Handelsbilanz statt des Jahresergebnisses (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag) der Bilanzgewinn/-verlust unter Verwendung des Jahresergebnisses ausgewiesen ist (§ 268 Abs. 1 HGB), muss bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zunächst zwingend eine Rückrechnung auf das Jahresergebnis (= Jahresüberschuss/-fehlbetrag) vorgenommen werden.*

---

## **2. Korrekturen in der Steuerbilanz:**

Grundsätzlich kennt das deutsche Steuerrecht **keine eigenständige** – dem Finanzamt vorzulegende – **Steuerbilanz** (siehe § 60 Abs. 2 EStDV). Vielmehr ist dem Finanzamt mit der Körperschaftsteuererklärung nur eine Handelsbilanz der Kapitalgesellschaft vorzulegen. Ggf. bestehende Abweichungen (=Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes) zwischen Handels- und „Steuerbilanz“ sind gem. § 60 Abs. 2 EStDV außerhalb der Handelsbilanz nach den abweichenden steuerlichen Vorschriften zu korrigieren. Zudem sind die Wirtschaftsgüter, die aufgrund von steuerlichen Wahlrechten anders als in der HB angesetzt werden, nach § 5 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG in ein laufendes Verzeichnis unter Angabe der AK/HK, des Anschaffungs- bzw. Herstellungsdatums und die Vorschrift und Höhe der Abschreibung aufzunehmen.

Obwohl das deutsche Steuerrecht keine formell vorgeschriebene Steuerbilanz kennt, kann natürlich jederzeit auch eine eigene Steuerbilanz aufgestellt werden. Deshalb ist in der Steuerberaterklausur häufig eine Steuerbilanz aufzustellen. So spricht der Gesetzgeber auch in § 60 II EStDV von der Möglichkeit, alternativ eine Steuerbilanz aufzustellen.

Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz (= **Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips**; siehe auch § 5 Abs. 6 EStG) können sich etwa ergeben durch:

- umfangreichere Aktivierungspflichten oder geringere Passivierungsmöglichkeiten in Steuerbilanz und Handelsbilanz (z.B. Abschreibung Firmenwert: in der Handelsbilanz sofort möglich oder auf 4 Jahre (§ 255 Abs. 4 HGB, unter BilMoG § 246 HGB n.F. keine 4 Jahre, aber ggf. § 285 Nr. 13 HGB n. F (Anhang > 5 Jahre) für KapG); in der Steuerbilanz hingegen zwingende Abschreibung auf 15 Jahre (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG).

Wichtig ist hier für die Körperschaftsteuer insbesondere auch die Vorschrift des § 6a EStG über die **Passivierung von Pensionsrückstellungen**, die zwar dem Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG unterliegen, für die aber gem. § 6a EStG weitere ausschließlich steuerliche Besonderheiten zu beachten sind, die für eine Passivierung in der Steuerbilanz beachtet werden müssen. Daran hat auch nicht die neue Saldierungsvorschrift der BilMoG gem. § 2 HGB etwas geändert

- **Aktivierung von Ingangsetzungskosten** (in der Handelsbilanz ist die Aktivierung als Bilanzierungshilfe und Abschreibung in den folgenden 4 Jahren (§§ 269, 282 HGB) zulässig; in der Steuerbilanz ist die Aktivierung unzulässig.
- **Unterschiedliche Bewertungs- u. Abschreibungsmöglichkeit** im Handelsrecht und nach Steuerrecht, wie z.B. bei Drohverlustrückstellungen.

---

*Grundsätzlich ist folgende Faustregel für die Beurteilung der Maßgeblichkeit zu beachten:*

- *handelsrechtliches Gebot ⇒ steuerliches Gebot*
  - *handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht ⇒steuerliches Gebot*
  - *handelsrechtliches Passivierungswahlrecht ⇒steuerliches Verbot*
  - *handelsrechtliches Verbot ⇒steuerliches Verbot*
  - *steuerliches Wahlrecht ⇒Aufnahme in ein laufendes Verzeichnis (§ 5 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG)*
- 

Weitere Einzelheiten zur Aufstellung der Handelsbilanz und zu Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes werden im Fach „ Bilanzsteuerrecht“ dargestellt.

Dies gilt insbesondere für die Erweiterung des Katalogs in Bezug auf die Verabschiedung des BilMoG, das ab 2010 zwingen anzuwenden ist.

**Beachte:**

ist (freiwillig) – unter Beachtung des Maßgeblichkeitsprinzips gem. § 5 Abs. 1 EStG – neben der Handelsbilanz eine gesonderte Steuerbilanz aufgestellt worden, so entfällt natürlich der handelsbilanzielle Teil.; Ausgangspunkt für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist dann sofort der Gewinn in der Steuerbilanz.

---

*In den Steuerberaterklausuren wird jedoch häufig sowohl auf das Steuerrecht als auch auf die Abweichung der WR vom Steuerrecht abgestellt, so dass diese in der Regel auch in Fällen der Aufstellung von Steuerbilanzen unbedingt beachtet werden sollten.*

---

**II. Gewinnermittlung (= Einkommensermittlung) unter Hinzurechnungen und Abzügen außerhalb der Bilanz (Gewinnermittlungsstufe II)**

Zur „endgültigen“ Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (z.v.E.) ist der Jahresüberschuss/-fehlbetrag bzw. der (ggf. abweichender) Steuerbilanzgewinn/-verlust – also der sog. Unterschiedsbetrag nach der Steuerbilanz – außerhalb der Bilanz durch Zu- und Abrechnungen zu korrigieren.

Denn in der Handelsbilanz und (wegen § 5 Abs.1 S 11 HS EStG = Maßgeblichkeitsgrundsatz) in der Steuerbilanz werden alle Zu- und Abflüsse als Ertrag bzw. Aufwand behandelt. Dies gilt unabhängig von ihrer Steuerfreiheit bzw. ihrer steuerlichen Abziehbarkeit. Auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) führen in der Bilanz regelmäßig zu einer Gewinnminderung und werden erst außerhalb der Bilanz beim zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet (H 29 KStH 2008 sowie BMF BStBl. 2002 I, 603).

Vereinfacht kann festgestellt werden, dass der Gewinn in der Bilanz (= Gewinnermittlungsstufe II) „auf dem Weg zum Einkommen“ **außerhalb der Bilanz (= Gewinnermittlungsstufe III)** um folgende Beträge **zu korrigieren ist:**