

# Skript

---

## *Körperschaftsteuer*

### Kapitel 1 - 13

1. Einführung
2. Persönliche Steuerpflicht
3. Einkommen
4. Beteiligung an anderen Körperschaften u. Personenvereinigungen
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:

<b>1</b>	<b>Einführung</b> .....	<b>1</b>
1.1	Wesen der Körperschaftsteuer.....	1
1.2	Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen.....	1
1.3	Aufbau des KStG.....	2
<b>2</b>	<b>Persönliche Steuerpflicht</b> .....	<b>3</b>
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.....	6
2.1.3	Sonstige Steuersubjekte i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG.....	11
2.2	Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 KStG).....	19
2.2.1	Ausländische Körperschaften (§ 2 Nr. 1 KStG).....	19
2.2.2	Inländische Körperschaften (§ 2 Nr. 2 KStG).....	20
2.3	Steuerbefreiungen (§§ 5, 6 KStG).....	24
2.3.1	Partielle Steuerpflicht (§ 5 Abs. 1 und 2, § 6 KStG).....	24
2.3.2	Ausschluss der Steuerbefreiung.....	27
2.4	Überblick: Arten der Steuerpflicht.....	27
2.5	Fälle zur persönlichen Steuerpflicht.....	29
<b>3</b>	<b>Einkommen</b> .....	<b>37</b>
3.1	Grundlagen der Besteuerung (§ 7 KStG).....	37
3.1.1	Bemessungsgrundlage.....	37
3.1.2	Ermittlungszeitraum.....	37
3.1.3	Veranlagungsverfahren.....	38
3.2	Einkommensermittlung (§ 8 KStG).....	39
3.2.1	Allgemeines (§ 8 Abs. 1 KStG).....	39
3.2.2	Einkunftsarten.....	42
3.2.3	Ermittlung des Einkommens.....	42
3.2.4	Ermittlungsschema R 7 KStR.....	43
3.2.5	Ermittlung der handelsrechtlichen Ausgangsgröße: Jahresergebnis.....	44
3.3	Besondere Vorschriften des KStG.....	46
3.3.1	Abziehbare Aufwendungen (§ 9 KStG).....	46
3.3.2	Nichtabziehbare Aufwendungen (§ 10 KStG).....	48
3.4	Tarif.....	57
3.5	Fälle zur sachlichen Steuerpflicht.....	57

<b>4</b>	<b>Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen (§ 8b KStG).....</b>	<b>65</b>
4.1	Allgemeines.....	65
4.2	§ 8b Abs. 1 KStG Beteiligungsertragsbefreiung.....	68
4.2.1	Allgemeine Steuerbefreiung für Dividenden .....	68
4.2.2	Verhältnis zu den DBA.....	69
4.2.3	Steuerfreie Einnahmen gemäß § 8b Abs. 1 KStG .....	69
4.2.4	§ 8b Abs. 5 KStG Betriebsausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen, Tz. 53 .....	72
4.2.5	Kapitalertragsteuerabzug, Tz. 11.....	74
4.2.6	Auswirkung auf die Gewerbesteuer.....	74
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.....	75
4.3.3	Veräußerungsgewinn und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, § 8b Abs. 3 S. 1 - 3 KStG, Tz. 25-27.....	76
4.3.4	Erweiterte „Gewinnminderungstatbestände“: § 8b Abs. 3 S. 4 ff. ....	79
4.3.5	Steuerpflicht von Streubesitzdividenden §8b Abs. 4 KStG .....	81
4.3.6	Beteiligung über eine PersG, § 8b Abs. 6 KStG, Tz. 54 - 58.....	82
<b>5</b>	<b>Teileinkünfteverfahren .....</b>	<b>84</b>
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
<b>6</b>	<b>Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.....</b>	<b>90</b>
6.1	Allgemeines.....	90
6.2	Überblick: Begriff und Folgen der vGA .....	90
6.2.1	Begriff der vGA.....	90
6.2.2	Folgen der vGA .....	91
6.3	Definition der vGA, R 8.5 KStR.....	91
6.3.1	Einzelne Tatbestandsmerkmale der vGA.....	92
6.3.2	Vermögensminderung / verhinderte Vermögensmehrung, H 8.5 (vormals H 36) „II. Vermögensminderung...“ KStH.....	92
6.3.3	Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis .....	93
6.3.4	Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag § 4 Abs. 1 S. 1 EStG .....	93

---

6.3.5	Abgrenzung zur „offenen“ Gewinnausschüttung .....	93
6.3.6	Möglicher Beteiligungsertrag beim Gesellschafter .....	93
6.3.7	Bewertung von vGA, R 8.6 KStR, H 8.6 KStH .....	94
6.3.8	Beweislast, H 8.6 „Beweislast“ KStH .....	103
6.4	Fremdvergleich: Denkmodell des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters .....	103
6.4.1	Sonderkriterien bei beherrschenden Gesellschaftern .....	104
6.4.2	Klare und eindeutige, im Vorhinein getroffene Vereinbarung .....	105
6.4.3	Zivilrechtlich wirksame Vereinbarung .....	107
6.4.4	Tatsächliche Durchführung der getroffenen Vereinbarung .....	108
6.4.5	Erweiterter Fremdvergleich: Fehlende Ernsthaftigkeit von Vereinbarungen .....	108
6.5	Vorteilsausgleich .....	109
6.6	Die vGA und ihre Folgen bei der Kapitalgesellschaft .....	110
6.6.1	Korrektur des Einkommens, R 8.6-8.8 KStR .....	110
6.6.2	Folgen aus dem Abfluss der vGA .....	111
6.6.3	Rückgängigmachung einer vGA, H 8.6 „Rückgängigmachung“ .....	111
6.7	Besteuerung der vGA beim Gesellschafter .....	112
6.7.1	Erfassung bei den Einkünften .....	112
6.7.2	Zurechnung der vGA, § 20 Abs. 5 EStG .....	113
6.7.3	Begriff „Nahe stehende Person“, H 8.5 III. „Nahe stehende Person“ KStH .....	114
6.7.4	Zeitliche Differenzen zwischen den einzelnen Folgen .....	115
6.8	Auswirkungen auf andere Steuerarten .....	116
6.8.1	Gewerbsteuer .....	116
6.8.2	Umsatzsteuer auf Leistungen .....	116
6.8.3	Kapitalertragsteuer .....	117
6.9	Einzelfälle von VGAs .....	117
6.9.1	Das Anstellungsverhältnis mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer .....	117
6.9.2	Tantiemevereinbarungen, R 8.8 KStR, H 8.8 KStH .....	120
6.9.3	Darlehensverhältnisse .....	123
6.9.4	Darlehen der Gesellschaft (GmbH) an den Gesellschafter .....	123
6.9.5	Darlehensgewährung durch den Gesellschafter an die GmbH .....	125
6.9.6	Grundstücksgeschäfte .....	125
6.9.7	Pacht-/Mietverträge zwischen GmbH und ihrem Gesellschafter .....	126
6.9.8	Pensionszusagen („Direktzusagen“), R 8.7 KStR .....	126
6.9.9	Weitere Nebenleistungen zum Gehalt .....	133
6.9.10	Das Wettbewerbsverbot / Geschäftschancenlehre .....	135
6.9.11	Kosten der Gesellschaftsgründung .....	136

---

6.9.12	Erwerb eigener Anteile .....	137
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 2018 .....	143
<b>7</b>	<b>Gesellschafter-Fremdfinanzierung § 8 a KStG/ § 4h EStG .....</b>	<b>146</b>
7.1	Allgemeines.....	146
7.2	Zinsschranke § 4 h EStG.....	146
7.3	Zinssaldo .....	146
7.4	"Betrieb" i.S.d. § 4h EStG.....	147
7.5	Zinsaufwendungen.....	147
7.6	Zinserträge.....	148
7.7	Ermittlung der Zinsschranke .....	148
7.8	Verrechenbares EBITDA/ Zinsvortrag .....	149
7.9	EBITDA-Vortrag.....	150
7.10	Freigrenze.....	151
7.11	Konzernklausel .....	152
7.12	Gesellschafterfremdfinanzierung.....	153
7.13	Escape-Klausel .....	154
7.14	Öffentliche Hand.....	155
<b>8</b>	<b>Offene und verdeckte Einlagen.....</b>	<b>157</b>
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“ .....	170
8.8	Vorteilsgewährungen zwischen Schwestergesellschaften.....	171
8.8.1	Allgemeines .....	171
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.....	174
8.9.1	§ 32a KStG.....	174
8.9.2	Steuerbefreiung setzt aber Hinzurechnung bei der KapG voraus.....	175
8.9.3	Neuregelungen für verdeckte Einlagen.....	176
8.9.4	Auswirkung auf sog. Dreiecksfälle.....	177
8.9.5	Anwendung bei internationalen Fallgestaltungen .....	179
8.10	Schaubilder .....	181
8.11	Übungsfälle zur verdeckten Einlage .....	184
8.12	Lösungshinweise zu den Übungsfällen zur verdeckten Einlage.....	185
<b>9</b>	<b>Organschaft im Körperschaftsteuerrecht .....</b>	<b>187</b>
9.1	Allgemeines.....	187
9.1.1	Vor- und Nachteile einer Organschaft .....	187
9.1.2	Überblick über die Grundvoraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft.....	188
9.2	Organträger, § 14 Abs. 1 S. 1 i.V.m. Nr. 2 KStG, Tz. 1ff BMF I .....	189
9.2.1	Voraussetzungen .....	189
9.2.2	Sonderfall Personengesellschaft, § 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ff. KStG, R 14.3 KStR.....	190
9.3	Organgesellschaft, § 14 Abs. 1 S. 1 KStG .....	191
9.4	Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft.....	192
9.4.1	Finanzielle Eingliederung, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG, R 14.2 KStR.....	192
9.5	Gewinnabführungsvertrag, § 14 Abs. 1 S. 1 +2 i.V.m. § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG.....	195
9.5.1	Allgemeines .....	195
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 .....	200
9.6.1	Einkommen der Organgesellschaft, R 14.6 KStR.....	200
9.6.2	Einkommen des Organträgers .....	202

9.6.3	Gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkommen, § 14 Abs. 5 KStG .....	205
9.6.4	Mehr-/Minderabführung aus organschaftlicher Zeit, § 14 Abs. 4 KStG, R 14.8 KStR.....	205
9.6.5	Ausgleichszahlungen nach § 16 KStG.....	212
9.7	Anwendung besonderer Tarifvorschriften, § 19 KStG .....	215
9.8	„Verunglückte“ Organschaft .....	216
9.9	Abschließende Beispiele .....	216
<b>10</b>	<b>Behandlung von Verlusten.....</b>	<b>228</b>
10.1	Verlustabzug § 8c KStG.....	228
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.....	230
10.5	Erwerber / Erwerberkreis .....	231
10.6	Rechtsfolgen des § 8c KStG.....	232
10.7	Ersatztatbestände für die Anteilsübertragung, Rn. 4ff.....	235
10.8	Ausnahmetatbestände nach § 8c Abs. 1 S. 4ff KStG.....	236
10.8.1	Umstrukturierungen im Konzern (Konzernklausel), § 8c Abs. 1 S. 4 KStG, Rn. 39 ff.....	236
10.8.2	„Stille-Reserven-Klausel“, § 8c Abs. 1 S. 5-8 KStG, Rn. 49 ff. ....	240
10.9	Verlustausgleichsbeschränkung bei stillen Beteiligungen und bei bestimmten Termingeschäften (§ 15 Abs. 4 EStG).....	245
10.10	Fortführungsgebundener Verlustvortrag § 8d KStG.....	246
10.10.1	Voraussetzung.....	246
10.10.2	Fortführungsgebundener Verlustvortrag .....	247
10.10.3	Schädliches Ereignis, § 8d Abs. 2 KStG .....	248
<b>11</b>	<b>Liquidation einer Kapitalgesellschaft, § 11 KStG.....</b>	<b>250</b>
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 .....	257
11.6	Fälle .....	258
<b>12</b>	<b>Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung, § 28 KStG.....</b>	<b>265</b>
12.1	Erhöhung des Stammkapitals durch Einlage, § 55 - § 57a GmbHG.....	265

---

12.1.1	Handelsrecht.....	265
12.1.2	Steuerliche Folgen.....	266
12.2	Erhöhung des Stammkapitals aus Gesellschaftsmitteln (§§ 57c - 57f GmbHG).....	266
12.2.1	Handelsrecht.....	266
12.2.2	Steuerliche Folgen.....	267
12.3	Kapitalherabsetzung.....	270
12.3.1	Handelsrecht.....	270
12.3.2	Steuerrecht.....	270
12.4	Weitere Beispiele.....	271
<b>13</b>	<b>Steuerbefreiungen (§ 5 KStG), R 5.1 – 5.18 KStR .....</b>	<b>274</b>
13.1	Allgemeines.....	274
13.2	Ermittlung des Einkommens bei Vereinen.....	275
13.2.1	Grundsätze zur Besteuerung: .....	275
13.3	Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.....	276
13.3.1	Vorteile der Gemeinnützigkeit .....	276
13.3.2	Grundsätze .....	276
13.3.3	Tatbestandsmerkmale .....	277
13.3.4	Einteilung der Tätigkeiten eines Vereins .....	280
13.3.5	Grundzüge zur steuerlichen Behandlung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (wGB).....	282
13.3.6	Anerkennung der Gemeinnützigkeit.....	283
13.3.7	Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung .....	283
13.3.8	Steuerfreie Mitgliedsbeiträge, § 8 Abs. 5 KStG, R 8.11 KStR .....	283
13.4	Beispiele zur Gemeinnützigkeit.....	283

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



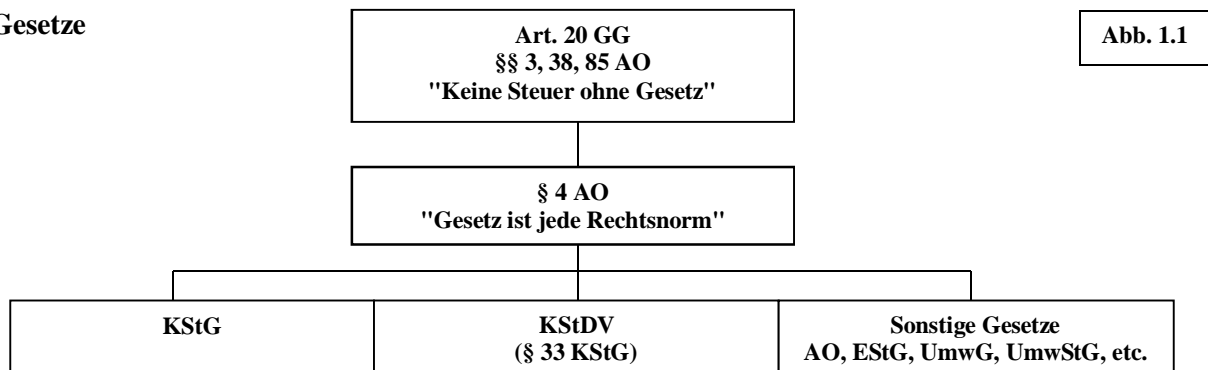
# 1 EINFÜHRUNG

## 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 = Steuerträger
- ⇒ **Gesetzgebungshoheit**  
konkurrierend (Art. 105 Abs. 2 GG)
- ⇒ **Ertragshoheit**  
Gemeinschaftssteuer (Art. 106 Abs. 3 GG, Bund/Land je 50%)
- ⇒ **Verwaltungshoheit**  
Land (Art. 108 Abs. 2 GG)

## 1.2 RECHTSGRUNDLAGEN UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN

- ⇒ **Gesetze**



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

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

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

### 1.3 AUFBAU DES KSTG

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

## 2 PERSÖNLICHE STEUERPF LICHT

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

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

#### 2.1.1 ALLGEMEINES

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

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

- ⇒ Der Gesetzgeber verwendet im Körperschaftsteuerrecht zur Abgrenzung der KSt-Subjekteigenschaft den **Sammelbegriff** „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ (§ 1 Abs. 1 KStG, § 2 KStG)
- ⇒ Von diesen Sammelbegriff werden u.a. erfasst:
  - **Juristische Personen des privaten Rechts (Nr. 1, 2):**  
eigene Rechtspersönlichkeit, eigenes Vermögen, z.B. KapGes, eG, eV, KGaA, europäische Gesellschaften
  - **Juristische Personen des öffentlichen Rechts (Nr. 6):**  
Rechtsfähigkeit auf der Grundlage des öffentlichen Rechts durch Gesetz bzw. Verleihung, z.B. Gebietskörperschaften (Stadt Mainz, Land Hessen, Bundesrepublik Deutschland), Kammern, Anstalten
  - **Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen (Nr. 5):**  
Personenzusammenschlüsse ohne eigene Rechtspersönlichkeit, z.B. nichtrechtsfähige Vereine und Genossenschaften, aber auch Personengesellschaften und Personenhandelsgesellschaften
  - **Nichtrechtsfähige Vermögensmassen (Nr. 5):**  
von Personen losgelöste, wirtschaftlich verselbständigte Vermögensmasse mit bestimmtem Zweck, z.B. nichtrechtsfähige Anstalten, Stiftungen sowie andere Zweckvermögen
- ⇒ **Körperschaft:** 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).

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

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

#### 2.1.1.2 GESCHÄFTSLEITUNG ODER SITZ IM INLAND

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

- **Geschäftsleitung, § 10 AO**

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

- **Sitz, § 11 AO**

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

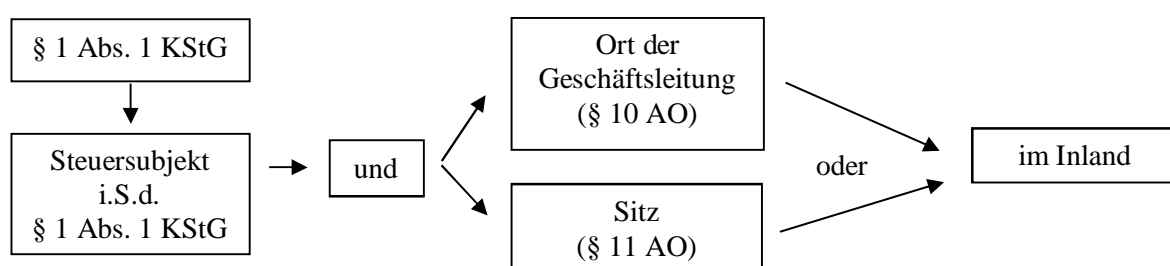
- **Inland**

Bundesrepublik Deutschland sowie der zustehende Anteil am Festlandsockel (vgl. § 1 Abs. 3 KStG) sowie der Anteil aus der ausschließlichen Wirtschaftszone (§ 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).

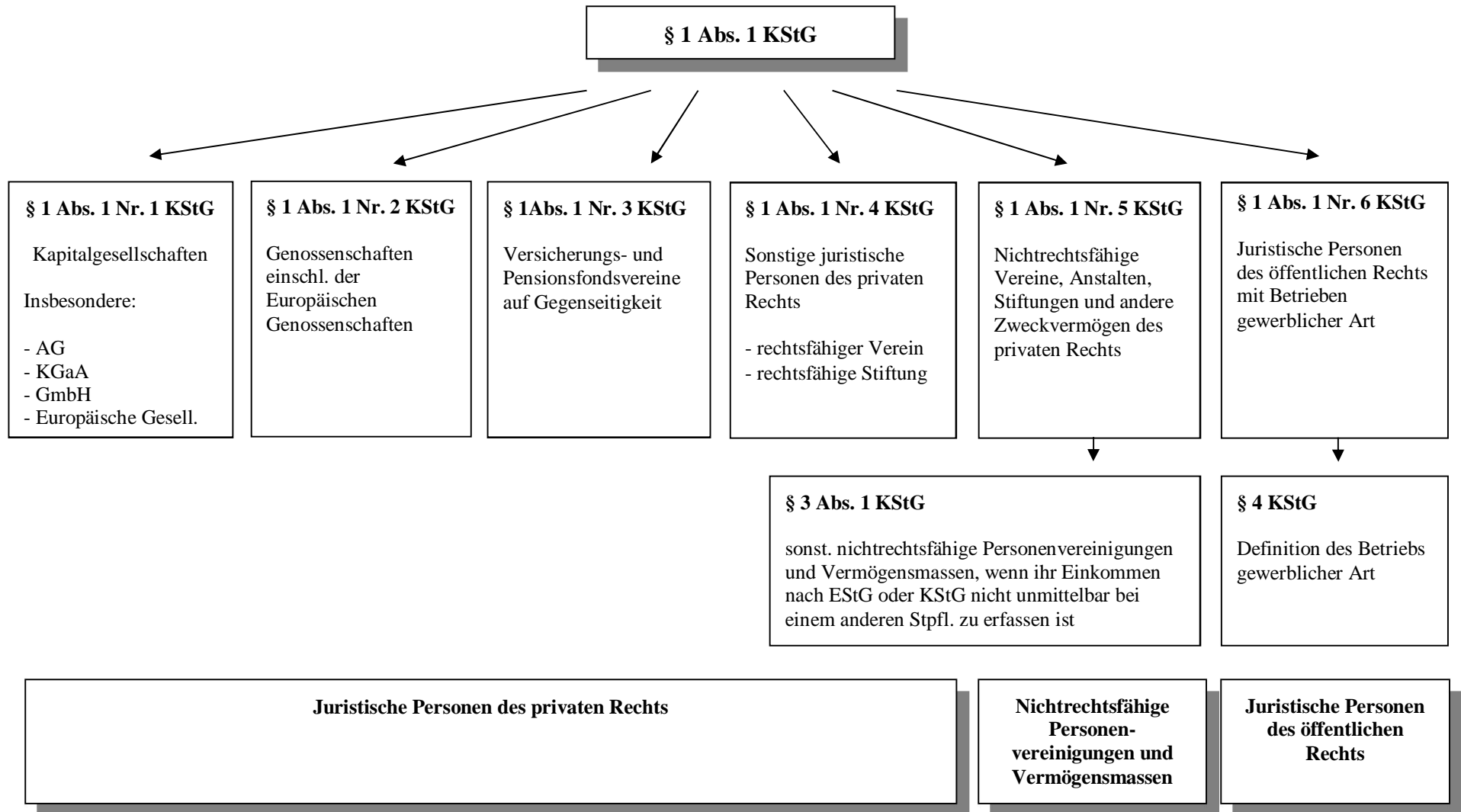
#### 2.1.1.3 FOLGE DER UNBESCHRÄNKTEN STEUERPF LICHT

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

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



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



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

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

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

### 2.1.2.1 GESELLSCHAFTSRECHTLICHE GRUNDLAGEN

#### Beginn/Ende der KSt-Pflicht

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

#### Entstehung

##### GmbH:

- Entstehung durch **notariellen Vertrag** (Gesellschaftsvertrag, § 2 Abs. 1 GmbHG)
- Differenzierung zwischen Vorgründungsgesellschaft/Vorgesellschaft, (**H 1.1 „Vorgesellschaft“ und „Vorgründungsgesellschaft“ KStH**)
- 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**, §§ 1 bis 4 a, §§ 7 bis 8, §§ 10 bis 11 GmbHG
- Gestaltungsfreiheiten im Gesellschaftsvertrag, dispositives Recht, § 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 A HGB)

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

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

Sonderform: **Unternehmergesellschaft, § 5a 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: § 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

**Nennbetragsaktien** müssen auf mindestens **1 €** lauten, sonst nichtig. 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 1 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 Institutsmisbrauchs (Berufung auf Trennungsprinzip verstößt gegen Treu und Glauben)

### **Gesellschafterwechsel**

- ⇒ **Geschäftsanteile** bzw. **Aktien** sind (grundsätzlich) **veräußerbar** (**Geschäftsanteile einer GmbH durch notariellen Vertrag**, § 15 GmbHG; bei Aktien als Wertpapier - Inhaberaktien - Hinweis auf Börsenhandel);
- ⇒ Hierdurch vollzieht sich ein Gesellschafterwechsel.
- ⇒ **Dies löst die Besteuerungstatbestände der §§ 17 bzw. 20 EStG aus, soweit die Anteile sich im Privatvermögen (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

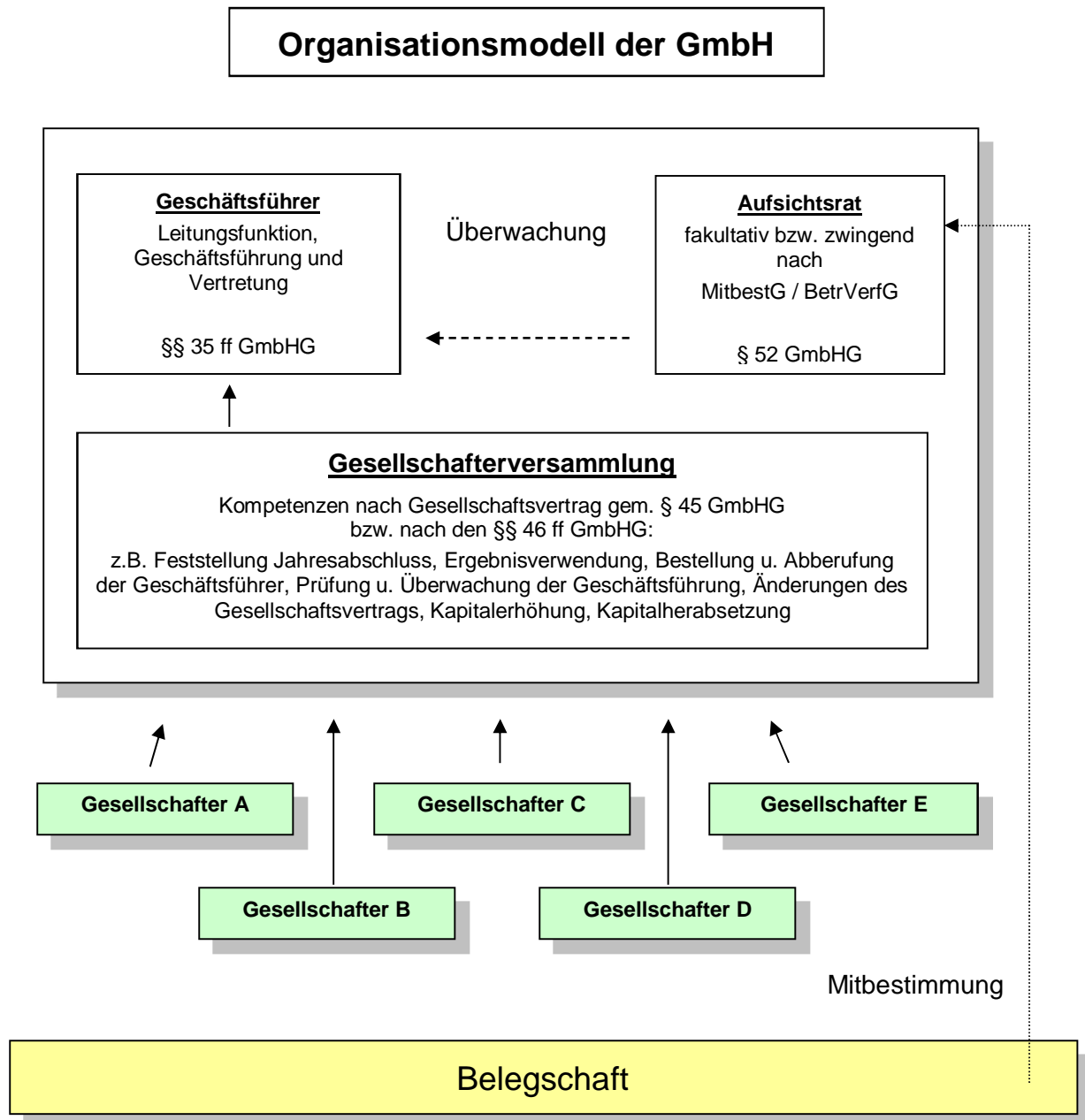
**u.U. Aufsichtsrat** (§ 52 GmbHG, lt. Vertrag, Mitbestimmungsrecht)

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

**Vorstand** (§§ 76 ff. AktG)

**Aufsichtsrat** (§§ 95 ff. AktG)





### 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 (§ 42a Abs. 1 GmbHG)

**Feststellung des Jahresabschlusses**

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

**Beschluss über die Gewinnverwendung**

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

(grds.) Anspruch der Gesellschafter auf Jahresüberschuss (zzgl. Gewinnvortrag ./ Verlustvortrag) bzw. bei Bilanzerstellung unter Berücksichtigung der Ergebnisverwendung auf Bilanzgewinn (§ 29 Abs. 1 GmbHG)

**AG: Aufstellung und Vorlage des Jahresabschlusses**

durch den Vorstand (§ 170 AktG)

**Billigung und Feststellung des Jahresabschlusses**

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

**Beschluss über die Gewinnverwendung**

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

**2.1.2.2 STEUERLICHE BEHANDLUNG VON RECHTSBEZIEHUNGEN ZWISCHEN KAPGES UND IHREN 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).
  - ⇒ Konsequenzen für **schuldrechtliche Beziehungen**:  
Aufgrund dieser Trennung besteht zivilrechtlich die Möglichkeit, schuldrechtlich **wirksame Verträge** zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter abzuschließen (**z.B. Dienstverträge, Arbeitsverträge, Mietverträge, Darlehensverträge usw.**).  
Das **Steuerrecht** erkennt diese Verträge grundsätzlich an, 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 die Miete und den Zins (ggf. Umqualifizierung nach § 21 Abs. 3 EStG bzw. § 20 Abs. 8 EStG).

**Ausnahme:**

Das steuerrechtlich geltend gemachte Schuldverhältnis wird von einer steuerrechtlichen

Gewinnverwendung überlagert. Dann: insgesamt oder teilweise steuerliche Nichtanerkennung der Vereinbarungen bzw. deren Umsetzung wegen tatsächlich anderer Zielrichtung (insbes. **Stichwort "verdeckte Gewinnausschüttung"**); d.h. keine schuldrechtliche und betriebliche, sondern **gesellschaftliche Veranlassung** der Aufwendungen.

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

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

**Beispiel:**

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

⇒ **Hinweis:** Sozialversicherungsrecht

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

Dies gilt auch dann, wenn der Mehrheitsgesellschafter kein Geschäftsführer ist sowie unabhängig davon, ob er von seiner Leitungsmacht Gebrauch macht (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 Abs. 4 S. 1 KStR)
- Zusatz e.G. (§ 3 Abs. 2 GenG)
- Einlagen der Genossen bilden Geschäftsguthaben,
- **Organe:**
  - Vorstand (§§ 24 ff. GenG),

- Aufsichtsrat (§§ 36 ff. GenG) und
- Generalversammlung (§§ 43 ff. GenG)

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

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

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

VVaG ähneln in Struktur den Genossenschaften, geregelt in Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG); der VVaG erlangt seine Rechtsfähigkeit durch die Erlaubnis der Aufsichtsbehörde, Geschäfte als VVaG zu betreiben (§ 15 VAG). Die KSt-Pflicht beginnt mit der Rechtsfähigkeit (R 1.1 Abs. 4 S. 4 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 Abs. 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 Abs. 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 2003 S. 287 Nr. 201 oder BFH/NV 2003 S. 868).

Für **nichtrechtsfähige Personenhandelsgesellschaften** (OHG, KG), die steuerlich als Mitunternehmerschaften behandelt werden und deren Ergebnisse gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG anteilig unmittelbar bei den Gesellschaftern der ESt/ KSt unterliegen, scheidet 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 sie nur **hoheitliche** Aufgaben ausführen (z. B. Polizei).

⇒ Eine Steuerpflicht kann sich jedoch im Rahmen sog. **Betriebe gewerblicher Art (BgA)** ergeben, da hier die juristische Person des öffentlichen Rechts in Konkurrenz zu privaten Unternehmern tritt (Wettbewerb).

⇒ Jeder BgA wird grundsätzlich selbständig besteuert.

⇒ Die KSt-Pflicht beginnt mit der Aufnahme der Tätigkeit (R 1.1 Abs. 4 S. 6 KStR).

⇒ Die Begriffsbestimmung eines BgA ist für die KSt und GewSt (R 2.1 Absatz 6 GewStR) gleich, zur Umsatzsteuer siehe Anmerkung <sup>1</sup>, Streng von dem Begriff des **BgA** ist der des sog. **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** zu unterscheiden, vgl. z.B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

---

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

- ⇒ Mangels einer Wettbewerbssituation zu privaten Unternehmern sind jedoch **Hoheitsbetriebe** nicht steuerpflichtig, § 4 Abs. 5 KStG.
- ⇒ Ein BgA kann eine eigene Rechtspersönlichkeit haben (z. B. Anstalt, Stiftung, jedoch keine jur. Person des privaten Rechts) oder ohne eigene Rechtspersönlichkeit geführt werden.

### Grundsätze der Besteuerung eines Betriebes gewerblicher Art

- ⇒ Steuerpflichtiger und damit auch Steuerschuldner ist die juristische Person des öffentlichen Rechts (z. B. Bund, Land, Gemeinde), nicht der BgA selbst (z. B. H 4.1 „Allgemeines“ S. 2 KStH).
- ⇒ Grds. wird **jeder BgA selbständig besteuert**, d. h. eigene Gewinnermittlung, eigene Körperschaftsteuererklärung, R 8.2 Abs. 1 KStR, H 8.2 „Steuerrechtssubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG“ KStH.
- ⇒ Zum Problem der **Zusammenfassung** mehrerer BgA siehe R 4.2 KStR, insbesondere zur Zusammenfassung von Gewinn- 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 nicht zulässig (**§ 4 Abs. 6 S. 2 KStG**)
  - BgA mit verschiedenen Betriebszweigen (z. B. Theater und Hotel) können mangels Gleichartigkeit i. S. des § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 1 KStG grundsätzlich auch nicht zusammengefasst werden
  - BgA können zusammengefasst werden; wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht besteht. Bei Blockheizkraftwerken sind die Verhältnisse des Einzelfalls maßgebend (BMF 11.05.2016, BStBl 2016 I S. 479).<sup>2</sup>
  - Gleiche Grundsätze für die Zusammenfassung mehrerer BgA in Form von Kapitalgesellschaften, R 4.2 Abs. 2 KStR.
  - Werden BgA zusammengefasst, ist **§ 10d EStG** auf den BgA anzuwenden, der sich durch die Zusammenfassung ergibt (**§ 8 Abs. 8 S. 1 KStG**).
  - **Kommt es in Fällen der Zusammenfassung innerhalb von 5 Jahren zur Anwendung des § 3a EStG (Sanierungsgewinn), ist auf die Verlustvorträge § 3a Abs. 3 S. 3 EStG anzuwenden** (§ 8 Abs. 8 S. 6 i. V. mit § 34 Abs. 3c KStG, grundsätzliche Anwendung ab dem VZ 2017, bei Antragstellung nach § 52 Abs. 4a S. 3 EStG ist die Anwendung auch bereits vor dem VZ 2017 möglich).
- ⇒ Ein BgA erzielt stets **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**, H 8.2 „Einkunftsart“ KStH.<sup>3</sup>

---

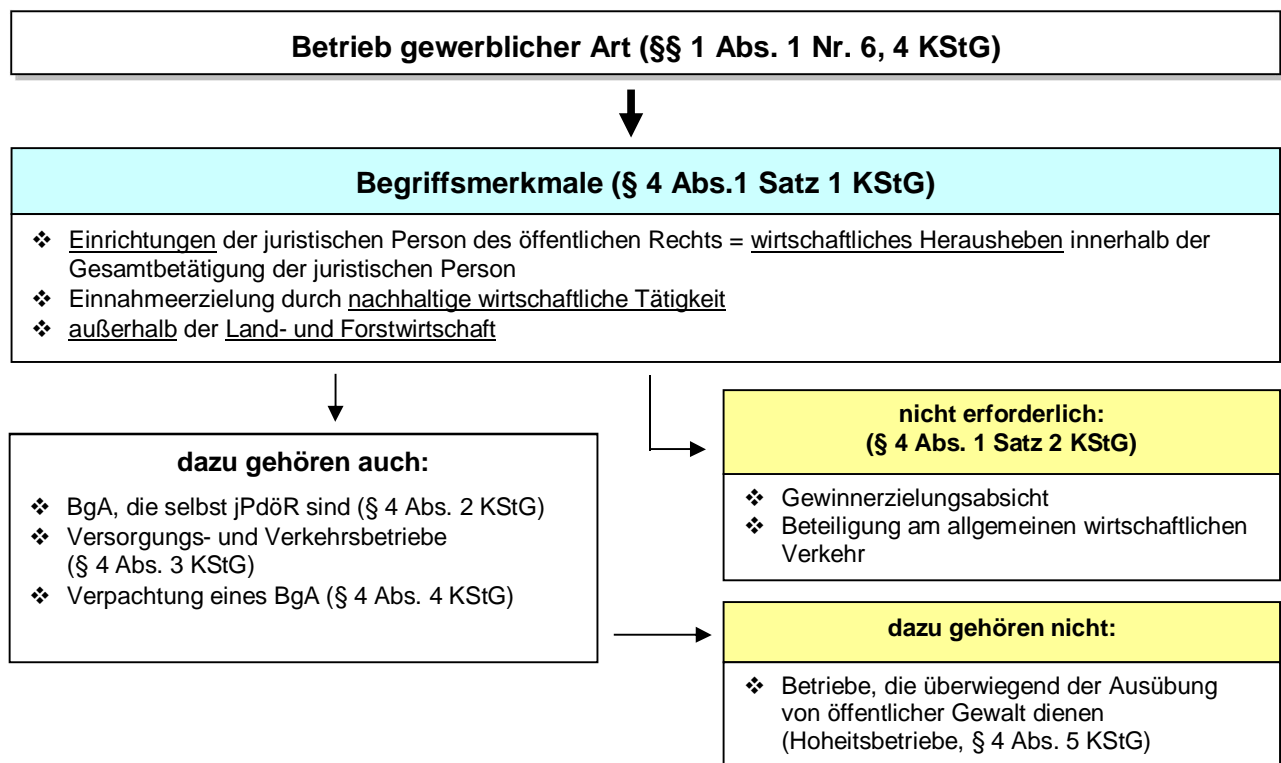
Insoweit ersetzt § 2b UStG den bisherigen § 2 Abs. 3 UStG, womit die Besteuerung der öffentlichen Hand insbesondere durch den Wegfall der Verknüpfung mit § 4 KStG unionsrechtskonform ausgestaltet werden soll. § 2b UStG ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt werden. Betroffene jPdÖR konnten dem FA 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.

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

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

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

- ⇒ **Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit** zur Erzielung von Einnahmen
- ⇒ Vorliegen einer „**Einrichtung**“, R 4.1 Abs. 2 KStR, H 4.1 „Einrichtung“ KStH, die Tätigkeit muss sich wirtschaftlich innerhalb der Tätigkeit der juristischen Person herausheben = wirtschaftliche oder organisatorische Selbständigkeit.
- Bei Beteiligung an einer Personengesellschaft ist jede von der Personengesellschaft ausgeübte Tätigkeit gesondert zu beurteilen (H 4.1 „Beteiligungen von jPöR an Personengesellschaften“ KStH).
  - Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft begründet einen BgA nur dann, wenn zusätzlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird (R 4.1 Abs. 2 S. 3 KStR).
- ⇒ **Vereinfachungsregelung** der Verwaltung bei nicht leichter und einwandfreier Trennung von hoheitlicher Tätigkeit und dem Vorliegen eines BgA: Jahresumsatz mehr als 130.000 € (R 4.1 Abs. 4 KStR)
- ⇒ Tätigkeit muss von **einigem Gewicht** sein, R 4.1 Abs. 5 KStR: Abb. 2.2  
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)
- ⇒ **Gewinnerzielungsabsicht** und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr müssen **nicht** vorliegen, § 4 Abs.1 S. 2 KStG

**Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**Abb. 2.1

## Wirtschaftliche Betätigung als Anknüpfungsmerkmal der Ertragsbesteuerung

Abb. 2.2

<b>Gewerbebetrieb</b>  § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG	<b>Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb</b>  § 14 Satz 1 und 2 AO	<b>Betrieb gewerblicher Art</b>  § 4 Abs. 1 KStG
<p>Eine</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>selbstständige</u></li> <li>- <u>nachhaltige Betätigung</u>,</li> <li>- die mit der Absicht, <u>Gewinn</u> zu erzielen, unternommen wird und sich als</li> <li>- <u>Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr</u> darstellt,</li> </ul> <p>ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>weder</u> als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft <u>noch</u> als Ausübung eines freien Berufs <u>noch</u> als eine andere selbstständige Arbeit und noch als Vermögensverwaltung anzusehen ist.</li> </ul>	<p>Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>selbstständige</u></li> <li>- <u>nachhaltige Tätigkeit</u>,</li> <li>- durch die <u>Einnahmen</u> oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die <u>über den Rahmen Vermögensverwaltung hinausgeht</u>.</li> </ul> <p>Die Absicht,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>Gewinn zu erzielen</u>, ist <u>nicht erforderlich</u>.</li> </ul>	<p>Betriebe gewerblicher Art von jPöR 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"> <li>- <u>nachhaltigen</u></li> <li>- <u>wirtschaftlichen Tätigkeit</u> (R 4.1 Abs. 5 KStR: „von einigem Gewicht“; JU &gt; 35.000)</li> <li>- zur Erzielung von <u>Einnahmen</u></li> <li>- <u>außerhalb</u> der Land- und Forstwirtschaft dienen und</li> <li>- die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Personen <u>wirtschaftlich herausheben</u> (= Einrichtung“; R 4.1 Abs. 2 KStR, H 4.1 „Wirtschaftliches Gewicht“ KStH).</li> </ul> <p>Die Absicht,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>Gewinn zu erzielen</u></li> <li>- und die <u>Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr</u> sind <u>nicht erforderlich</u>.</li> </ul>



**Übersicht über steuerpflichtige BgA sowie nichtsteuerpflichtige Betätigungen**

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

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

**Steuerliche Behandlung der Gewinne eines BgA**

a) Unbeschränkte Steuerpflicht der jPdöR:

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

b) Beschränkte Steuerpflicht der jPöR:

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

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

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

**Formen der privatwirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand**

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

## 2.2 BESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT (§ 2 KStG)

Im Gegensatz zum EStG gilt die beschränkte Steuerpflicht im KStG

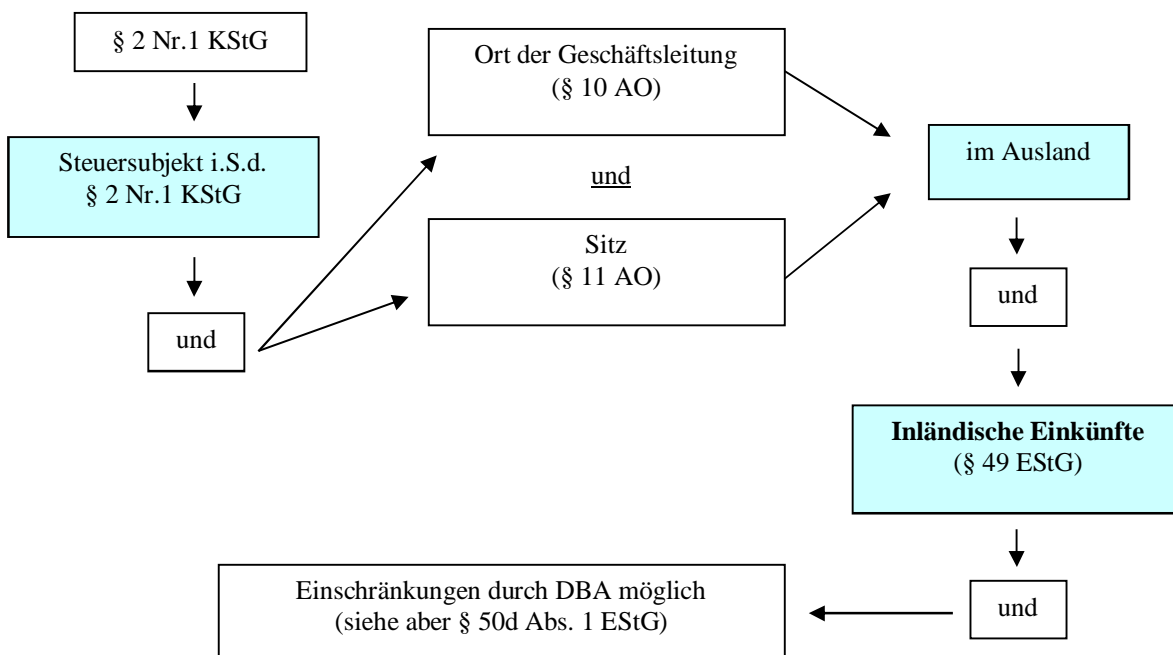
- ⇒ nicht nur für **Steuerausländer** (§ 2 Nr. 1 KStG),
- ⇒ sondern auch für **Steuerinländer** (§ 2 Nr. 2 KStG).

### 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 (BFH-Urteil v. 3.2.1988, BStBl 1988 II S. 588)

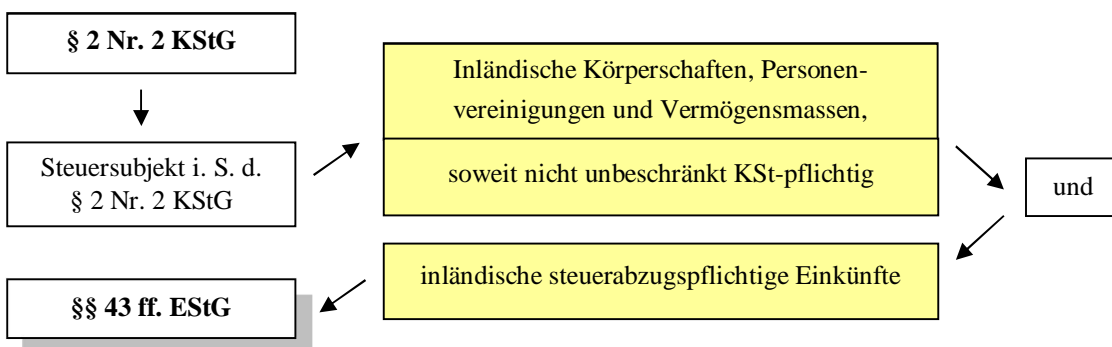
- Zum erforderlichen **Typenvergleich** unter Berücksichtigung der Frage der Zurechnung von Einkommen siehe auch die **vergleichende Zusammenstellung** ausländischer und inländischer Gesellschaftsformen der FinVerw (BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I S. 1076 insbesondere Tabelle 1 und 2 „Betriebsstättenerlass“,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

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

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

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

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



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

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

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

**Abb. 2.3**

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

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

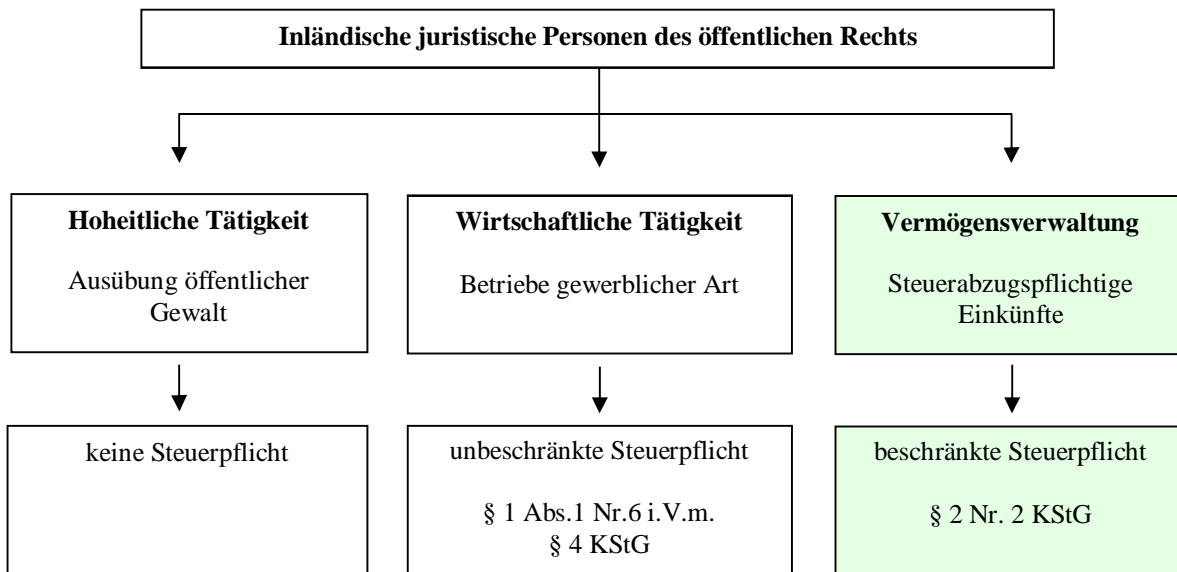
- ⇒ Entgelte, die gewährt werden
  - für die Überlassung von Anteilen an KapG
  - mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland
  - an einen „anderen“
  - dem die Anteile zuzurechnen sind
  - diese oder vergleichbare Anteile zurückgegeben hat

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

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

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

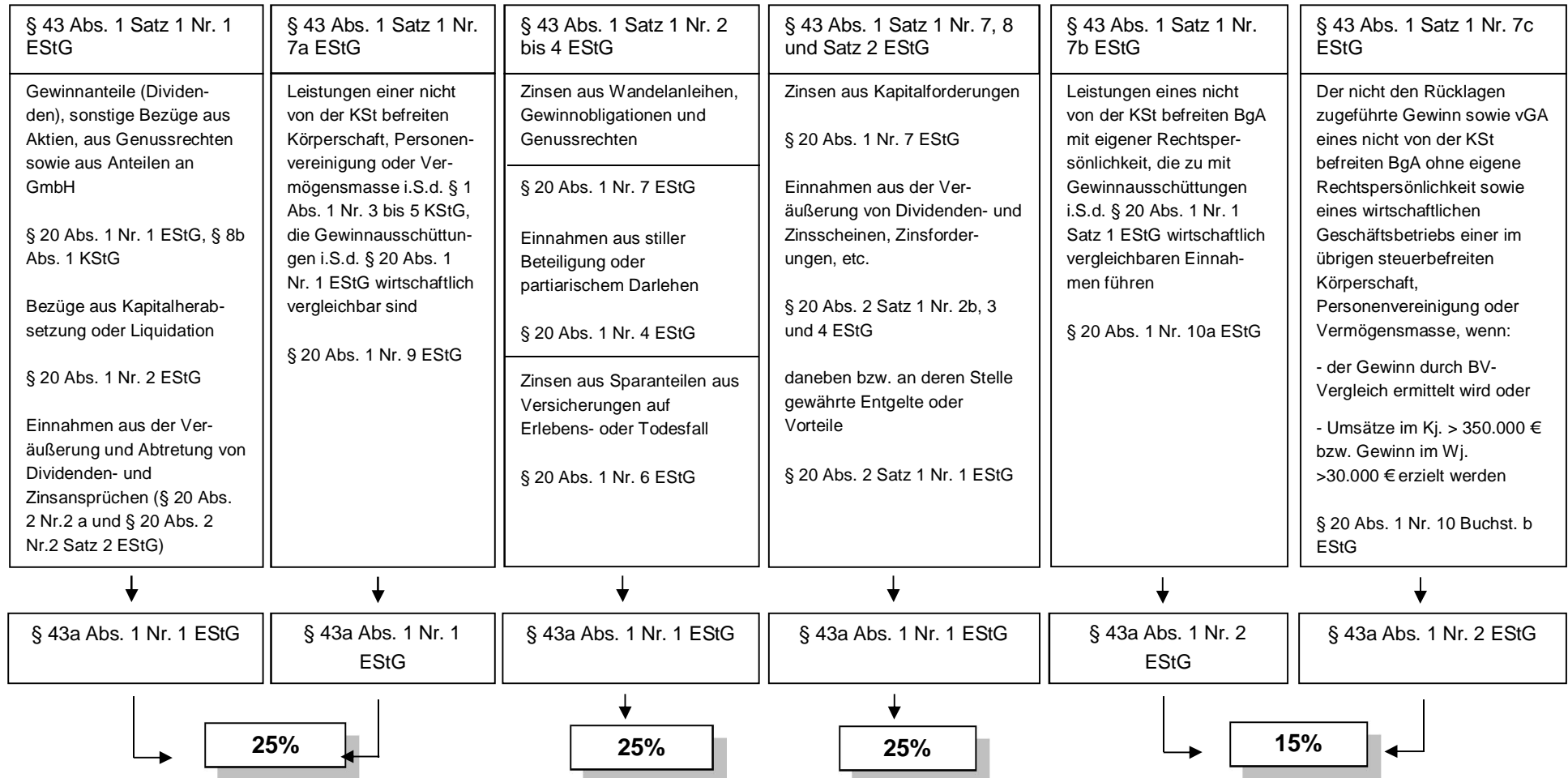
- ⇒ Einnahmen und Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 10 Satz 2 KStG
  - die als Entgelt für die Überlassung
  - von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft
  - mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland gewährt werden

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

**Inländische steuerabzugspflichtige Einkünfte**

Kapitalertragsteuerpflichtige Tatbestände (§ 43 EStG)<sup>4</sup>

**Abb. 2.3**



<sup>4</sup> Beachte zu § 20 Abs. Nr. 10 Buchst. b EStG: BMF-Schreiben vom 09.01.2015, BStBl 2015 I S. 111, mit Differenzierung zwischen Eigen- und Regiebetrieb; gleichwohl noch „Sprengkraft“ im BMF-Schreiben enthalten, soweit Eigenbetrieb auch hoheitliche Verlusttätigkeiten umfasst.

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

Abb. 2.4

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

### Allgemeines

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

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

Abb. 2.5

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

z.B. für

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



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

**Abb. 2.4**

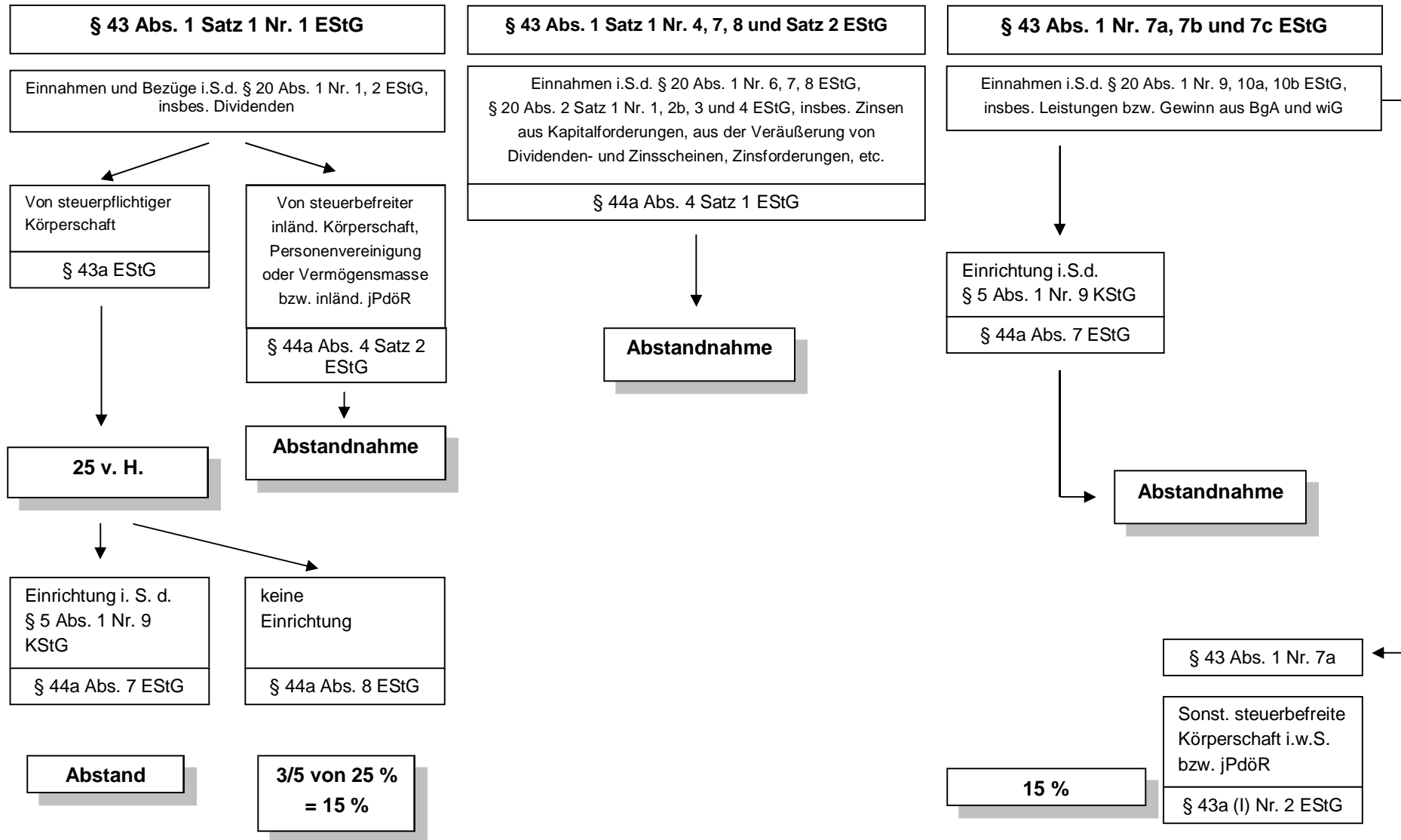
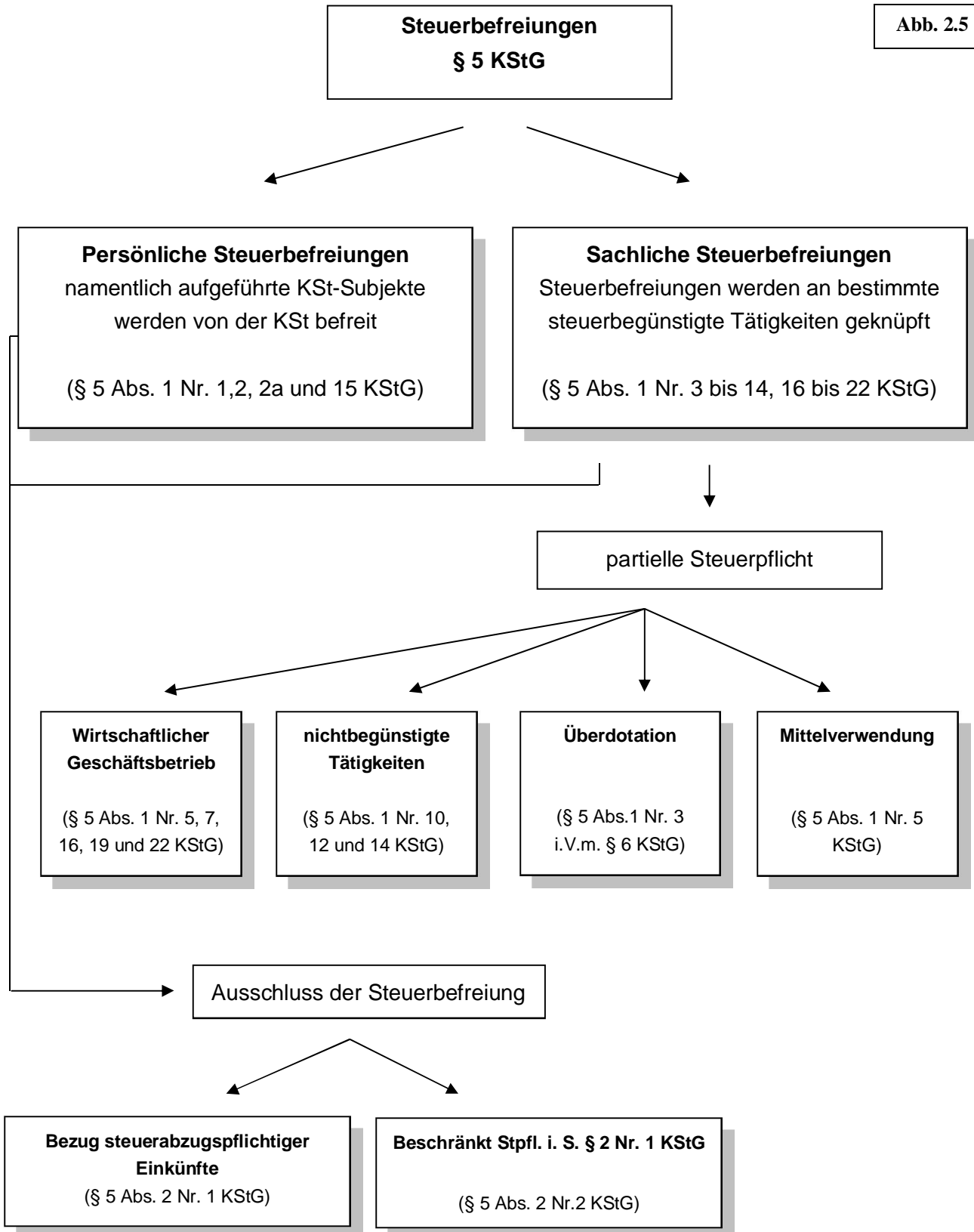


Abb. 2.5



## 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 Abs. 3 Satz 1 1.HS KStG genannten Einkünfte

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

## 2.4 ÜBERBLICK: ARTEN DER STEUERPFLICHT

Abb. 2.6

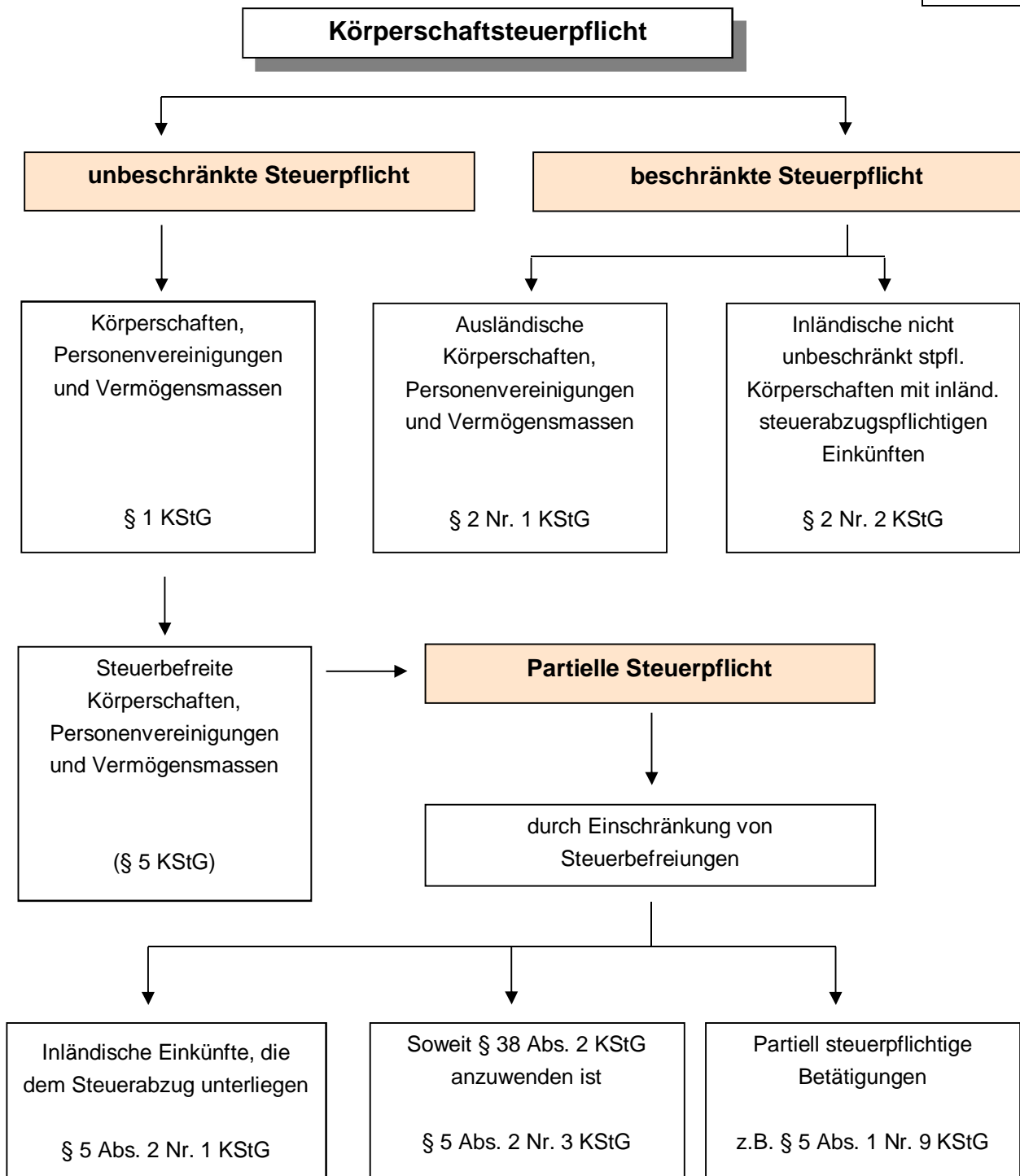
⇒ unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 KStG)

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

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

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

Abb. 2.6



## 2.5 FÄLLE ZUR PERSÖNLICHEN STEUERPFLICHT

### Übersicht

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

### Fall 2.1 - Unbeschränkte Steuerpflicht

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

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

### Lösung zu Fall 2.1 - Unbeschränkte Steuerpflicht

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

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

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

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

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

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

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

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

Die Kommanditgesellschaft hat die Aufwendungen handelsrechtlich korrekt gebucht.

**Aufgabe**

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

**Abwandlung**

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

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

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

- Die **KG** selbst ist **kein ESt-Subjekt (Personengesellschaft = transparent)**, sondern lediglich ihre Gesellschafter als Mitunternehmer.
- Die Besteuerungsgrundlagen (Gesamtgewinn und Anteile der einzelnen Mitunternehmer) werden gesondert und einheitlich durch das Betriebsfinanzamt festgestellt.

c) Ermittlung des Gesamtgewinns gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

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

## d) Verteilung des Gewinns

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

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

**Abwandlung: GmbH**

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

	A (50 %)	B (25 %)	C (25 %)
<ul style="list-style-type: none"> <li>Geschäftsführergehalt (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) ./.. nachgewiesene WK, mind. Abzug des AN-PB gem. § 9a Nr. 1 EStG</li> </ul>	48.000 € ./. 1.000 €		
<b>Einkünfte</b>	<b>47.000 €</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>Zinseinnahmen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) ./.. nachgewiesene WK (kein Sparer-Pb; § 32d Abs. 2 S. 2 EStG)</li> </ul>		1.200 € ./. 0 €	
<b>Einkünfte</b> Versteuerung i. R. d. ESt-VA (Tarifl. ESt)		<b>1.200 €</b> (§ 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG, da B ≥ 25%-beteiligt)	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Pachtzins (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) ./.. WK § 9 Abs. 1 S. 1 EStG</li> </ul>			20.000 € ./. 8.000 €
<b>Einkünfte</b>			<b>12.000 €</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)</li> </ul>		Kein Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG (siehe § 32d Abs. 2 Satz 2 EStG)	

### Fall 2.3 - Unbeschränkte Steuerpflicht

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

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

### Lösung zu Fall 2.3 - Unbeschränkte Steuerpflicht

- Die **Einmann-GmbH** ist körperschaftsteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.
- Die **KGaA** ist eine Mischform zwischen einer Aktiengesellschaft und einer Kommanditgesellschaft. Sie ist nach § 278 AktG mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet und als Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig. Die Komplementäre erzielen mit ihren Gewinnanteilen unmittelbar Einkünfte aus Gewerbebetrieb, soweit sie nicht auf evtl. Anteile am Grundkapital entfallen (keine einheitliche Feststellung ihrer Gewinnanteile; BFH-Urteil vom 21.06.1989, BStBl 1989 II S. 881; mit der Veröffentlichung im BStBl II hat sich die Finanzverwaltung der Rechtsauffassung des BFH angeschlossen und wendet sie damit an; FG Hamburg, EFG 2003, 711; FG München, EFG 2003, 670). Zahlungen an den Komplementär, außerhalb der Vergütung für eingelegtes Grundkapital sind Betriebsausgaben.
- Die Kommanditisten (einschl. Komplementär für evtl. Aktienbesitz) haben die Rechtsstellung von Aktionären (Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG).
- Die **GmbH & Co. KG** ist zivilrechtlich eine Kommanditgesellschaft. Eine Körperschaftsteuerpflicht der partiell rechtsfähigen Handelsgesellschaft kommt auch nicht nach § 3 Abs. 1 KStG in Betracht, da das Einkommen der Personenvereinigung nach den est-rechtlichen Bestimmungen unmittelbar bei den Gesellschaftern zur ESt/KSt herangezogen wird.  
Der Gewinn der GmbH & Co. KG ist gesondert festzustellen (§§ 179, 180 AO). Die Kommanditisten unterliegen mit ihren Gewinnanteilen der ESt (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), die GmbH ist mit ihrem Gewinnanteil körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG).
- Eine **Publikums-KG** ist zivilrechtlich eine Kommanditgesellschaft, die zum Zwecke der Kapitalsammlung aus einer unbestimmten Zahl rein kapitalistisch beteiligter Kommanditisten als Anlagegesellschaft besteht. Eine Körperschaftsteuerpflicht kommt nicht in Betracht.
- Der **eingetragene Verein** ist als rechtsfähige Personenvereinigung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG körperschaftsteuerpflichtig.



- Bei einer **OHG französischen Rechts** handelt es sich zwar nach französischem Recht um eine juristische Person des privaten Rechts. Aufgrund ihrer wirtschaftlichen Vergleichbarkeit mit einer deutschen Mitunternehmerschaft unterliegt sie im Inland allerdings **nicht der KSt**.
- Die **Stadt Essen** ist zwar als juristische Person des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet. Als Körperschaftsteuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG kommt sie aber nur insofern in Betracht, als sie einen BgA nach § 4 KStG unterhält.

Der Betrieb des **Freibades** stellt eine wirtschaftliche Betätigung der Stadt Essen dar, die einen Betrieb gewerblicher Art (§ 4 KStG) begründet; die Stadt Essen ist insoweit KSt-Subjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG (R 4.5 Abs. 5 KStR).

Der Betrieb von **Parkuhren** oder von Parksscheinautomaten ist als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, soweit er im Rahmen der Straßenverkehrsordnung durchgeführt wird; die hoheitliche Betätigung führt zu einem **Hoheitsbetrieb** und begründet keinen BgA i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG (R 4.5 Abs. 4 KStR).

Mit der **Beteiligung als Kommanditistin an der Schlachthof-KG** wird die Stadt Essen mitunternehmerisch i.S.d. § 15 Abs. 1 S. Nr. 2 EStG tätig. Die mitunternehmerische Betätigung begründet einen **BgA** und damit insoweit die **unbeschränkte KSt-Pflicht** der Stadt Essen nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG (R 4.1 Abs. 2 Satz 2 KStR).

Bei der **Beteiligung** der Stadt Essen **an der Müllverbrennungs-GmbH** handelt es sich um einen Gegenstand der bloßen Vermögensverwaltung (kein BgA) und nicht um eine wirtschaftliche Betätigung i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG. Die Stadt ist insoweit nicht Steuersubjekt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG (R 4.1 Abs. 2 Satz 6 KStR). Für die Ausnahmeregelung der R 4.1 Abs. 2 Satz 3 KStR fehlen weitere Angaben.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**b) Beschränkte KSt-Pflicht**

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

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

**Fall 2.6 - Gründung einer GmbH**

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

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

**Sachverhalt:**

**A, B und C** gründen auf den **01.05.2020** eine GmbH mit einem Stammkapital von 300.000 € von dem jeder Gesellschafter ein Drittel übernimmt. Es wird vereinbart, dass mindestens 50% des übernommenen Stammkapitals im Eröffnungszeitpunkt eingebracht werden sollen. Soweit die eingebrachten Rechte oder Sachwerte 50% des übernommenen Stammkapitals nicht erreichen, ist der Fehlbetrag auf dem Bankkonto der GmbH einzuzahlen.

Im Einzelnen bringen die Gesellschafter lt. Gesellschaftsvertrag ein:

**Alfons**

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

**Bernhardt**

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

**Christoph**

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

**Aufgabe:**

Erstellen Sie die **Eröffnungsbilanz zum 01.05.2020**. Gehen Sie davon aus, dass die erwähnten Fehlbeträge auf dem Bankkonto der GmbH im Eröffnungszeitpunkt eingegangen sind. Auf Verkehrssteuern ist nicht einzugehen.

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

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

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

**Gründungsbilanz 01.05.2020**

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

\* § 272 Abs. 1 HGB