

Felix Kessens

Körperschaft- und Gewerbesteuer

Fachanwaltslehrgang für Steuerrecht, Kurseinheit 12

Der Autor:

Felix Magnus Kessens studierte Rechtswissenschaften an den Universitäten in Trier und Salamanca/Spanien, bevor er im Jahr 2006 das 1. Jur. Staatsexamen ablegte. Von 2006 bis 2008 war er als Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Prof. Dr. Fehrenbacher für Bürgerliches Recht, Wirtschaftsrecht und Steuerrecht an der Universität Trier beschäftigt. Nach seiner Promotion im Jahr 2009 zu einer Thematik des internationalen Steuerrechts folgte im Jahr 2010 das Assessorexamen. Von 2010 bis 2013 war Herr Kessens Rechtsanwalt in einer international tätigen Rechtsanwaltssozietät in Hamburg. Das Steuerberaterexamen absolvierte er 2012/2013. Seit 2013 ist er Richter beim Finanzgericht Münster im 15. Senat. Neben seiner Autorrentätigkeit für die Hagen Law School ist Herr Kessens Mitautor eines Kommentars zum KStG.

© HWV • HAGENER WISSENSCHAFTSVERLAG in der iuria GmbH
Bredelle 53, 58097 Hagen
E-Mail: kontakt@hvv-verlag.de, Internet: www.hvv-verlag.de
Printed in Germany. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von
Auszügen, der photomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung,
vorbehalten.

Inhalt

A. Körperschaftsteuer	11
I. Einführung/Rechtsnatur der Körperschaftsteuer	11
II. Rechtsquellen des Körperschaftsteuerrechts	12
III. Körperschaftsteuerpflicht	12
1. Allgemeines	12
2. Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG)	14
3. Ausländische Körperschaften	15
4. Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht	15
a) Steuersubjekt	15
aa) Ort der Geschäftsleitung	15
bb) Sitz	16
b) Steuerobjekt	16
5. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	17
a) Steuersubjekt	17
b) Steuerobjekt	17
aa) Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 1 KStG	17
bb) Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 2 KStG	18
6. Beginn der Körperschaftsteuerpflicht	18
7. Ende der Körperschaftsteuerpflicht	21
8. Befreiung von der Körperschaftsteuerpflicht	21
IV. Das zu versteuernde Einkommen	22
1. Allgemeines	22
2. Bestimmung der Einkünfte	22
a) Einkünfte von Steuerpflichtigen i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG	22
b) Einkünfte anderer Körperschaftsteuersubjekte	23
3. Gewinnermittlung bei Kapitalgesellschaften – Grundsätze	24

4. Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (Vermögensminderungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage), § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG	25
a) Offene Gewinnausschüttung.....	25
b) Die Besteuerung der Gewinnausschüttung auf Ebene des Gesellschafters	26
5. Verdeckte Gewinnausschüttungen.....	30
a) Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung	30
b) Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung ..	32
c) Steuerliche Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung	33
6. Offene und verdeckte Einlagen (Vermögensmehrungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage).....	33
a) Offene Einlagen	34
b) Verdeckte Einlagen.....	34
c) Rechtsfolgen der Einlage auf Ebene der Körperschaft	35
d) Bewertung von Einlagen bei der Kapitalgesellschaft.....	36
e) Auswirkungen der offenen und verdeckten Einlage auf Ebene des Gesellschafters	36
f) Übersicht über die Rechtsfolgen der verdeckten Einlage	37
g) Exkurs: Forderungsverzicht	38
h) Das steuerliche Einlagekonto gem. § 27 KStG.....	38
i) Beispiele zur verdeckten Einlage	42
7. Dividendeneinnahmen und Veräußerungsgewinne, § 8b KStG.....	45
8. Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen – Gesellschafterfremd- finanzierung, §§ 8a KStG, 4h EStG	48
a) § 8a Abs. 2 KStG – Nicht konzernangehörige Kapitalgesellschaften	49
b) § 8a Abs. 3 KStG – Konzernangehörige Kapitalgesellschaften	50

c) Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke?	51
9. Spendenabzug, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG	52
10. Nichtabziehbare Aufwendungen	53
a) Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken	53
b) Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen (§ 10 Nr. 2 KStG)	54
c) Nichtabziehbare Geldstrafen	54
d) Teilweise nichtabziehbare Aufsichtsratsvergütungen	55
11. Verlustabzug, §§ 10d Abs. 1 EStG, 8c KStG	55
a) Allgemeine Regelungen zum Verlustabzug	55
b) Verlustabzugsbeschränkungen nach § 8c KStG ...	56
aa) Regelungsziel	57
bb) Bisherige Rechtslage / Die Entscheidung des BVerfG	57
cc) Rechtslage ab dem 15. Dezember 2018	58
dd) Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG	62
ee) Fortführungsgebundener Verlustvortrag, § 8d KStG	63
V. Die körperschaftsteuerliche Organschaft, §§ 14 bis 19 KStG (Grundzüge)	64
1. Allgemeines	64
2. Voraussetzungen der körperschaftlichen Organschaft im Einzelnen	66
a) Organträger	66
b) Organgesellschaft	66
c) Finanzielle Eingliederung	66
d) Gewinnabführungsvertrag i. S. v. § 291 Abs. 1 AktG	68
3. Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft ...	69
a) Allgemeines	69
b) Besonderheiten bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft gem. § 15 KStG	70

aa) Kein Verlustabzug gem. § 10d EStG, 15 Nr. 1 KStG	70
bb) Bezüge i. S. d. §§ 8b Abs. 1 bis 6, 15 Nr. 2 KStG	70
4. Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter und eigene Besteuerung der Organgesellschaft	71
VI. Körperschaftsteuertarif, § 23 KStG	73
VII. Schema der Ermittlung der festzusetzenden Körperschaftsteuer	73
VIII. Entstehung der Körperschaftsteuer, Steuererklärungspflicht und Veranlagung	75
1. Allgemeines	75
2. Entstehung der Körperschaftsteuer	75
3. Steuererklärungspflicht	76
B. Gewerbesteuer	77
I. Einführung / Rechtsnatur der Gewerbesteuer	77
II. Rechtsquellen	78
III. Steuergegenstand/objektive Steuerpflicht	79
1. Formen des Gewerbebetriebs	80
a) Besonderheiten bei Personengesellschaften	81
2. Mehrheit von Gewerbebetrieben/Einheitlichkeit des Gewerbebetriebs	84
3. Belegenheit des Gewerbebetriebs im Inland	85
4. Beginn der Gewerbesteuerpflicht	86
a) Einzelgewerbetreibende/ Personengesellschaften	86
b) Kapitalgesellschaften	87
5. Ende der Gewerbesteuerpflicht	88
a) Einzelunternehmer/Personengesellschaften	88
b) Kapitalgesellschaften	89
IV. Gewerbesteuerbefreiungen	90
V. Besteuerungsgrundlage	91
1. Ermittlung der Ausgangsgröße für den steuerpflichtigen Gewerbeertrag i. S. v. § 7 GewStG	93
2. Hinzurechnungen, § 8 GewStG	94

a) § 8 Nr. 1 GewStG – Aufwendungen für Fremdkapital und die Überlassung von Wirtschaftsgütern	95
b) § 8 Nr. 5 GewStG – Dividendeneinnahmen	97
c) § 8 Nr. 8 GewStG – Verluste aus Beteiligungen an Personengesellschaften	100
3. Kürzungen, § 9 GewStG	101
a) § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG – Vermögensverwaltende Gewerbebetriebe	101
aa) § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG (sog. einfache Kürzung)	101
bb) § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG (sog. erweiterte Kürzung)	102
b) § 9 Nr. 2 GewStG – Gewinne aus Beteiligungen an Personengesellschaften	106
c) § 9 Nr. 2a GewStG – Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	106
d) § 9 Nr. 7 und Nr. 8 GewStG – Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften	107
4. Verlustabzug, § 10a GewStG	107
a) Mindestbesteuerung – begrenzte Abziehbarkeit festgestellter Verluste	108
b) Erhalt bzw. Wegfall der Verluste bei Änderung des Unternehmensgegenstands und bei Gesellschafterwechsel	110
aa) Unternehmensidentität	110
bb) Unternehmeridentität	112
cc) Einzelunternehmen	112
dd) Kapitalgesellschaft	113
ee) Personengesellschaft	113
VI. Ermittlung des Steuermessbetrags	116
1. Freibetrag vom Gewerbeertrag	116
2. Steuermesszahl	116
3. Steuermessbetrag	117
VII. Steuererhebung, §§ 16, 19 GewStG	117
VIII. Zerlegung und Zuteilung	119

IX. Besondere Verfahrensaspekte bei	
der Gewerbesteuer.....	121
1. Zweigeteiltes Besteuerungsverfahren.....	121
2. Rechtsbehelfsverfahren	122
3. Vorläufiger Rechtsschutz	122
4. Billigkeitsmaßnahmen	123
Literaturverzeichnis	124

A. Körperschaftsteuer

I. Einführung/Rechtsnatur der Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer ist die Ertragsteuer der juristischen Personen und damit Teil des Einkommensteuerrechts im weiteren Sinne. Die Körperschaftsteuer knüpft in weiten Teilen an das Einkommensteuerrecht an. So bestimmt sich insbesondere die Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens sowie die Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, §§ 8 Abs. 1, 31 KStG. Nur soweit das Körperschaftsteuerrecht besondere Regelungen vorsieht, ergeben sich betreffend die Besteuerung von Körperschaften Abweichungen zum Einkommensteuerrecht.

Im Gegensatz zu Personengesellschaften bilden juristische Personen eigenständige Steuersubjekte, die Abschirmwirkung gegenüber ihren Gesellschaftern entfalten. Es besteht keine steuerliche Transparenz wie bei Personengesellschaften. Die Besteuerung auf der Ebene der juristischen Person und die Besteuerung auf der Ebene der Anteilseigner sind daher unabhängig voneinander und strikt zu trennen.

Die Körperschaftsteuer ist hinsichtlich ihrer steuersystematischen Einordnung zunächst eine *Besitzsteuer* (im Gegensatz zu den Verkehrsteuern, wie z. B. die Grunderwerbsteuer) und unter den Besitzsteuern eine *Steuer vom Einkommen und Ertrag* (im Gegensatz zu den Substanzsteuern, wie z. B. die Grundsteuer). Die Körperschaftsteuer ist eine *direkte Steuer*, d. h. der Steuerschuldner und der wirtschaftlich Belastete sind identisch (im Gegensatz zur Umsatzsteuer, bei der Steuerschuldner (Unternehmer) und wirtschaftlich Belasteter (Verbraucher) auseinanderfallen = indirekte

Steuer). Die Körperschaftsteuer ist außerdem im Hinblick auf die Ertrags-
höhe eine *Gemeinschaftssteuer*, da sie nach Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG
Bund und Ländern gemeinschaftlich zusteht.

II. Rechtsquellen des Körperschaftsteuerrechts

Primäre Rechtsquellen sind das Körperschaftsteuergesetz (KStG) neuge-
fasst durch Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002¹, zuletzt geändert
durch Art. 3 des Gesetzes vom 25. Juni 2021² und die Körperschafts-
steuer-Durchführungsverordnung (KStDV), neugefasst durch Bekanntma-
chung vom 22. Februar 1996³, zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes
zur Modernisierung der Finanzaufsicht über Versicherungen
(VFinAModG)⁴.

Die Finanzverwaltung hat mit den *Körperschaftssteuer Richtlinien* 2015
(KStR 2015) vom 6. April 2016⁵ und den dazu gehörigen *Körperschaft-
steuerhinweisen* ebenfalls aus dem Jahre 2015 (KStH 2015) norminter-
pretierende Verwaltungsvorschriften zum KStG erlassen.

III. Körperschaftsteuerpflicht

1. Allgemeines

Körperschaftsteuerpflichtig sind die in § 1 Abs. 1 und § 2 KStG aufgezähl-
ten rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Gesellschaften und Personen-
vereinigungen sowie Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen
des öffentlichen Rechts. Körperschaftsteuerpflichtig sind demnach insbe-
sondere Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH, SE), Erwerbs- und

¹ BGBl. I 2002, Seite 4144.

² BGBl. I 2021, 2056.

³ BGBl. I 1996, Seite 365.

⁴ BGBl. I 2015, Seite 434.

⁵ BStBl. I 2016, Sondernummer 1/2016, Seite 2.

Wirtschaftsgenossenschaften, eingetragene Vereine, sowie nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts.

Die Aufzählung in § 1 Abs. 1 und § 2 KStG ist abschließend. Juristische Personen, die dort nicht erwähnt werden, sind nicht körperschaftsteuerpflichtig. Der Körperschaftsteuer unterliegen daher grundsätzlich nicht Personengesellschaften wie die GbR, OHG, KG und GmbH & Co. KG, Erbengemeinschaften sowie Partenreedereien (siehe aber die Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG)⁶). Personengesellschaften sind zwar Einkünfteermittlungssubjekt, aber nicht selbst Steuersubjekt. Bei Personengesellschaften sind allein die Gesellschafter Steuersubjekt. Im Gegensatz zu Personengesellschaften sind juristische Personen bzw. Körperschaften selbst (Körperschaft-)Steuersubjekt. Es besteht eine strikte Trennung zwischen den Besteuerungsebenen Gesellschaft und Gesellschafter (Trennungsprinzip), wie das folgende Beispiel zeigt:

Beispiel Erwirtschaftet die AB-GbR bestehend aus den jeweils hälftig beteiligten Gesellschaftern A und B einen steuerlichen Verlust i. H. v. 100.000 €, so wird dieser Verlust den Gesellschaftern zugerechnet und unterliegt allein bei den Gesellschaftern der Einkommensteuer unter Berücksichtigung ihrer persönlichen steuerlichen Verhältnisse (Transparenzprinzip). Die zugerechneten Verluste aus der GbR kann jeder Gesellschafter mit eigenen anderen positiven Einkünften anderer Einkunftsarten verrechnen.

Erleidet hingegen die AB-GmbH bestehend aus den jeweils hälftig beteiligten Gesellschaftern A und B ebenfalls einen Verlust i. H. v. 100.000 €, so kann allein die GmbH diesen Verlust mit Gewinnen aus dem vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder zukünftigen Jahren verrechnen. Die Gesellschafter A und B können diesen von der GmbH erlittenen Verlust nicht im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung nutzbar machen und mit anderen eigenen Gewinnen verrechnen (Trennungsprinzip).

§ 3 Abs. 1 KStG stellt klar, dass nichtrechtsfähige Personenvereinigungen (z. B. nicht eingetragener Verein), Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen nur dann körperschaftsteuerpflichtig sind, wenn ihr Einkommen weder nach dem Körperschaftsteuergesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu

⁶ Siehe hierzu auch Kapitel A.III.2.

versteuern ist. Damit wird einerseits eine doppelte Erfassung des Einkommens der genannten nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach den Grundsätzen des Körperschaftsteuer- bzw. Einkommensteuergesetzes vermieden, andererseits aber auch sichergestellt, dass insoweit keine Besteuerungslücken entstehen.

2. Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG)

Ab dem 1. Januar 2022 können gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG i. V. m. § 1a KStG auch Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden, wenn die Gesellschaft dies mit unwiderruflichem Antrag begehrt (Option). Damit besteht erstmals in der Geschichte des deutschen Körperschaftsteuerrechts die Möglichkeit, dass Personengesellschaften ertragsteuerrechtlich wie Körperschaften behandelt werden. Nach § 1a Abs. 2 KStG gilt der Übergang zur Körperschaftbesteuerung als Formwechsel im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. Sämtliche steuerrechtliche Folgerungen eines regulären Formwechsels sind für die Ausübung der Option zu ziehen, § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG.⁷ Auch für den Gesellschafter sind die Rechtsfolgen des Formwechsels, also die Folgen aus der Änderung seiner Beteiligungsform, zu ziehen (§ 1a Abs. 3 KStG). Nach § 1a Abs. 4 KStG kann die Gesellschaft, die zur Körperschaftbesteuerung optiert hat, auch eine Rückoption ausüben, um wieder als Personengesellschaft besteuert zu werden. Die Rückoption gilt als erneuter Formwechsel, lediglich in die andere Richtung. Zu beachten ist, dass die Option nur für ertragsteuerrechtliche Zwecke ausgeübt wird (vgl. auch § 2 Abs. 8 GewStG) und die Gesellschaft für alle anderen Steuerarten (z. B. Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer) weiterhin wie eine Personengesellschaft behandelt wird.

⁷ Vgl. allgemein zum Formwechsel auch *Hahn/Lauder*, Steuerliche Sonderbilanzen, Kapitel H.I.4. (Fachanwalt Steuerrecht Kurseinheit/Band 4).

3. Ausländische Körperschaften

Körperschaften, die ihre Rechtsfähigkeit aus einer anderen Rechtsordnung herleiten, können Körperschaftsteuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG sein. Ob ein ausländischer Rechtsträger nach deutschem Steuerrecht wie eine Personengesellschaft (Transparenzprinzip) oder wie ein Körperschaftsteuersubjekt zu behandeln ist, richtet sich nach dem sog. Rechtstypenvergleich. Danach ist ein ausländisches Gebilde als Körperschaftsteuersubjekt einzuordnen, wenn sich bei einer Gesamtbetrachtung der ausländischen Bestimmungen und der getroffenen Vereinbarungen über dessen Organisation und Struktur ergibt, dass dieses rechtlich und wirtschaftlich einem inländischen Körperschaftsteuersubjekt gleicht.

4. Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Abhängig vom Ort der Geschäftsleitung bzw. dem Sitz der juristischen Person unterscheidet das Körperschaftsteuerrecht zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht.

a) Steuersubjekt

Der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen alle Körperschaften, die in § 1 KStG (evtl. i. V. m. § 3 KStG) aufgeführt sind und ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

aa) Ort der Geschäftsleitung

Der Ort der Geschäftsleitung einer Körperschaft i. S. v. § 1 Abs. 1 KStG ist gem. § 10 AO dort, wo sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Dies ist regelmäßig der Ort, an dem der für die laufende Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird. Entscheidend sind dabei die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen und Entscheidungen des gewöhnlichen Betriebs sowie die zur gewöhnlichen Verwaltung der Körperschaft erforderlichen organisatorischen Maßnahmen und Entscheidungen.

Wo sich der Ort der Geschäftsleitung einer Körperschaft befindet, ist immer eine Frage des Einzelfalls und bestimmt sich nach dem Gesamtbild

der tatsächlichen Verhältnisse. Entscheidend ist letztlich nicht, wo der tatsächliche Geschäftsverkehr stattfindet oder wo die Körperschaft ihre Büroräume unterhält, sondern von wo aus die maßgeblichen Entscheidungen der laufenden Geschäftsführung getroffen werden.

bb) Sitz

Gem. § 11 AO hat eine Körperschaft ihren Sitz grundsätzlich an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt worden ist.

Der Sitz einer Aktiengesellschaft ist gem. § 5 AktG in der Satzung, der einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gem. §§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 4a GmbHG im Gesellschaftsvertrag zu bestimmen. In beiden Fällen ist der Sitz im Handelsregister einzutragen.

Der Sitz einer Körperschaft muss nicht zwingend mit dem Ort der Geschäftsleitung übereinstimmen. Für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht reicht es aus, wenn ein Merkmal, also Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, erfüllt ist. Ein inländischer Sitz ist für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht regelmäßig nur dann von Bedeutung, wenn sich die Geschäftsleitung der Körperschaft im Ausland befindet.⁸

b) Steuerobjekt

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich sachlich auf sämtliche Einkünfte der Körperschaft i. S. v. § 2 Abs. 1 EStG, unabhängig davon, ob diese im Inland oder im Ausland erzielt werden (Welteinkommensprinzip), § 1 Abs. 2 KStG. In Bezug auf ausländische Einkünfte können sich jedoch Beschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts aus besonderen Befreiungstatbeständen und Doppelbesteuerungsabkommen ergeben.⁹ Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 KStG erzielen gem. § 8 Abs. 2 KStG stets gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG). Damit erzielt auch eine freiberuflich tätige Steuerberatungs-GmbH oder eine allein Grundvermögen vermietende

⁸ Zur Behandlung solcher sog. doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften vgl. *Heenen/Klapdor*, Zölle und Verbrauchsteuer, Internationales Steuerrecht (Fachanwalt Steuerrecht, Kurseinheit/Band 15).

⁹ Siehe hierzu *Heenen/Klapdor*, Zölle und Verbrauchsteuer, Internationales Steuerrecht (Fachanwalt Steuerrecht, Kurseinheit/Band 15).

GmbH (vermögensverwaltende Tätigkeit) gewerbliche Einkünfte (vgl. hierzu auch A.IV.2.a)).

5. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht unterscheidet sich von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht insbesondere dadurch, dass sie einen anderen Personenkreis erfasst und sich ferner nur auf bestimmte inländische Einkünfte des Steuerpflichtigen erstreckt.

a) Steuersubjekt

Der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen gem. § 2 KStG Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder den Ort ihrer Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (§ 2 Nr. 1 KStG), sowie sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind (§ 2 Nr. 2 KStG). Unter Letztere fallen im Ergebnis nur juristische Personen des öffentlichen Rechts, soweit diese keinen Betrieb gewerblicher Art i. S. v. § 4 KStG begründen (vgl. hierzu auch A.III.4.b) bb)).

b) Steuerobjekt

aa) Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 1 KStG

Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht erfasst bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihren Ort der Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (§ 2 Nr. 1 KStG), nur die in § 49 EStG abschließend aufgelisteten inländischen Einkünfte. Diese setzen stets voraus, dass entweder die Einkunftsquelle im Inland liegt oder aber eine Tätigkeit im Inland ausgeführt wird (Quellenprinzip).¹⁰

Inland i. S. v. § 1 Abs. 1 Satz 1 KStG ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der hoheitlichen Grenzen. Nach dem durch das

¹⁰ Siehe *Heenen/Klapdor*, Zölle und Verbrauchsteuer, Internationales Steuerrecht (Fachanwalt Steuerrecht, Kurseinheit/Band 15).

Steueränderungsgesetz 2015 geänderten § 1 Abs. 3 KStG wurde die beschränkte Steuerpflicht in der in der Nord- und Ostsee liegenden ausschließlichen Wirtschaftszone und auf dem Deutschland zustehenden Teil des Festlandsockels erheblich ausgeweitet, um sämtliche wirtschaftliche Tätigkeiten im Offshore-Bereich steuerlich gleich zu behandeln.

bb) Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 2 KStG

Bei beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen sonstigen Körperschaften (insbesondere juristische Personen des öffentlichen Rechts) erfasst die beschränkte Steuerpflicht nur Einkünfte, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist. Dabei handelt es sich vornehmlich um Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. v. §§ 20, 43 EStG.

Beispiel Die Stadt Münster hält eine Beteiligung an der X-GmbH in ihrem hoheitlichen Bereich. Im Jahr 2020 schüttet die X-GmbH eine Dividende i. H. v. 100.000 € aus.

Lösung Die Stadt Münster ist – als öffentlich-rechtliche Körperschaft in ihrem hoheitlichen Bereich – betreffend die Gewinnausschüttung der X-GmbH beschränkt steuerpflichtig i. S. d. § 2 Nr. 2 KStG, da es sich bei der Gewinnausschüttung um eine dem Steuerabzug (Kapitalertragsteuer) unterliegende Einnahme handelt. Es ist keine Veranlagung für die Stadt durchzuführen. Die Körperschaftsteuer gilt mit dem Steuerabzug als abgegolten (§ 32 Abs. 1 KStG). Zu beachten ist, dass die Kapitalertragsteuer gem. § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG nur zu 3/5 erhoben wird. Damit wird erreicht, dass die definitive Körperschaftsteuerbelastung der beschränkt steuerpflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaft der Belastung bei einer Veranlagung entsprechen würde ($3/5 \times 25\% = 15\%$, vgl. § 23 Abs. 1 KStG).

6. Beginn der Körperschaftsteuerpflicht

Nach H 1.1 KStH beginnt die Steuerpflicht bei Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) nicht erst mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit durch die Eintragung im Handelsregister (§§ 41, 278 AktG, § 11 GmbHG), sondern erstreckt sich auch auf die mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags (§ 2 GmbHG) oder durch notarielle Feststellung der Satzung (§§ 23 Abs. 1, 280 Abs. 1 AktG) errichtete Vorgesellschaft, d. h. die

Kapitalgesellschaft im Gründungsstadium. Die Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich hingegen noch nicht auf die Vorgründungsgesellschaft. Die Vorgründungsgesellschaft erstreckt sich auf die Zeit zwischen der Vereinbarung über die Errichtung einer Kapitalgesellschaft bis zur notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung. Sie ist weder mit der Vorgesellschaft noch mit der später entstehenden Kapitalgesellschaft (zivil- und steuerrechtlich) identisch. Es handelt sich, von Ausnahmen abgesehen, nicht um ein körperschaftsteuerpflichtiges Gebilde, sondern um eine Personengesellschaft. Meistens handelt es sich um eine GbR mit dem alleinigen und zeitlich beschränkten Zweck, eine Kapitalgesellschaft zu gründen. Eine Vorgründungsgesellschaft kann (nur) als nichtrechtsfähiger Verein oder Personenvereinigung i. S. d. § 3 Abs. 1 KStG steuerpflichtig sein, wenn ein größerer Kreis von Personen, eine Verfassung und besondere Organe vorhanden sind. Aber auch in diesem Fall würde das Steuersubjekt „Vorgründungsgesellschaft“ von dem Steuersubjekt der „späteren juristischen Person“ verschieden sein. Verlustverrechnungen können zwischen beiden Steuersubjekten nicht vorgenommen werden.

Für den grundsätzlichen Beginn der Steuerpflicht bereits mit der Vorgesellschaft – und nicht mit der Eintragung im Handelsregister als dem spätestmöglichen Zeitpunkt – ist jedoch die Erfüllung weiterer Voraussetzungen erforderlich. Auf die Gesellschaft muss bereits Vermögen übertragen worden sein, sie muss nach außen in Erscheinung getreten sein und der Eintragung in das Handelsregister dürfen keine ernsthaften Hindernisse entgegenstehen. Im Gegensatz zur Begründung der Gewerbesteuerpflicht (bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, vgl. hierzu unten B.III.4.a) fallen daher grundsätzlich Anlaufverluste in die Zeit der Körperschaftsteuerpflicht, da durch den Erwerb von Gegenständen durch die Vorgesellschaft sämtliche zuvor genannten weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.

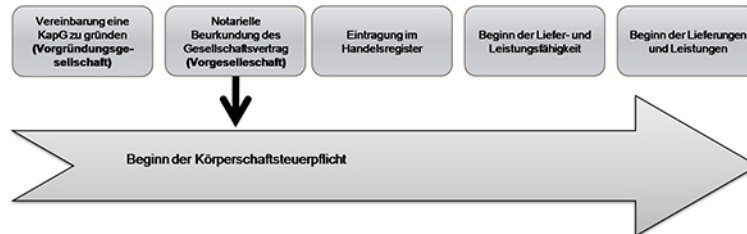


Abbildung 1

Die Körperschaftsteuerpflicht beginnt jedoch nicht bereits mit Begründung der Vorgesellschaft, wenn es sich um eine sog. unechte Vorgesellschaft handelt, also um eine Gesellschaft, die später nicht im Handelsregister eingetragen wird. In diesem Fall wird durch die Vorgesellschaft überhaupt keine Körperschaftsteuerpflicht bzw. ein Körperschaftsteuersubjekt begründet.

Beispiel A und B vereinbaren, einen Handel für Fußmassagegeräte zu eröffnen. Am 1. Juni 2020 wird der Gesellschaftsvertrag der AB-GmbH notariell beurkundet. Noch vor der Eintragung im Handelsregister erwerben A und B im Namen der AB-GmbH in Gründung zahlreiche technische Bauteile für ihre Produkte. Zu einer Eintragung im Handelsregister kommt es nicht mehr, da A und B nicht in der Lage sind, die Einzahlung auf das Stammkapital i. H. eines Viertels des Nennbetrags nachzuweisen. A und B nehmen alsbald Abstand von ihrem Projekt und betreiben die Eintragung nicht weiter. A und B sind „vergebliche“ Aufwendungen i. H. v. 10.000 € entstanden. A und B würden die Verluste gerne von ihren sonstigen Einkünften des Veranlagungszeitraums abziehen.

Lösung Da die Vorgesellschaft nicht zur Eintragung gelangt ist und auch zukünftig nicht mehr eingetragen wird, handelt es sich um eine unechte Vorgesellschaft, für die eine Körperschaftsteuerpflicht nicht begründet wird. Bei der unechten Vorgesellschaft handelt es sich um den mit der Vorgründungsgesellschaft identischen Rechtsträger. Die Vorgründungsgesellschaft dürfte eine zwischen A und B begründete (Außen-)GbR sein. Die Verluste (vergeblichen Aufwendungen), die im Namen der Vorgesellschaft angefallen sind, sind daher auf Ebene der GbR einheitlich und gesondert festzustellen und können von den Gesellschaftern mit deren anderen Einkünften verrechnet werden.

7. Ende der Körperschaftsteuerpflicht

Die Körperschaftsteuerpflicht endet nach R 11 Abs. 2 Satz 1 KStR erst, wenn die Liquidation der Körperschaft rechtsgültig abgeschlossen ist. Zum rechtsgültigen Abschluss der Liquidation gehört bei Kapitalgesellschaften auch der Ablauf des Sperrjahres. Auch wenn die Kapitalgesellschaft vor Ablauf des Sperrjahres ihr Gesellschaftsvermögen vollständig ausgeschüttet hat, ist sie damit noch nicht erloschen. Die Löschung im Handelsregister ist für sich allein ohne Bedeutung. Für die Ermittlung des Abwicklungs- und Liquidationsgewinns besteht mit § 11 KStG eine besondere Gewinnermittlungsvorschrift.

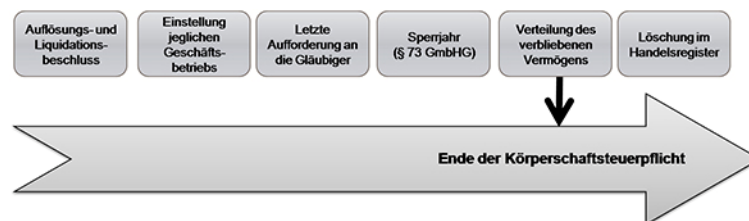


Abbildung 2

8. Befreiung von der Körperschaftsteuerpflicht

Einige Körperschaften (persönliche/subjektive Steuerbefreiungen) und einige Betätigungen (sachliche/objektive Steuerbefreiungen) sind unter bestimmten Voraussetzungen gem. § 5 KStG von der Körperschaftsteuerpflicht befreit. Die Aufzählung in § 5 KStG ist abschließend. Die Steuerbefreiungen in § 5 KStG verfolgen keinen einheitlichen Zweck. Mit zahlreichen Steuerbefreiungen erreicht der Fiskus eine Begünstigung staatseigener Unternehmen oder Institutionen, wie z. B. die Steuerbefreiung für das Bundeseisenbahnvermögen, für die Monopolverwaltungen des Bundes, für die staatlichen Lotterieu Unternehmen, die Deutsche Bundesbank und die Kreditanstalt für Wiederaufbau (§ 5 Nr. 1 und Nr. 2 KStG). Nach § 5 Nr. 7 KStG werden z. B. politische Parteien steuerbefreit und nach § 5 Nr. 9 KStG Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.