



STEUERFACHKURS

LEHRBUCH

► **nwb** E-BOOK

Köllen · Reichert · Vogl · Wagner

# Lehrbuch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

5. Auflage

Köllen/Reichert/Vogl/Wagner

Lehrbuch  
Körperschaftsteuer und  
Gewerbsteuer

Steuerfachkurs · Lehrbuch

# Lehrbuch Körperschaftsteuer und Gewerbsteuer

Von

Dipl.-Kaufmann Dipl.-Finanzwirt Josef Köllen, Studiendirektor

Prof. Gudrun Reichert, Steuerberaterin, Professorin an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg, Mosbach

Prof. Elmar Vogl, Dekan, Professor an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Edmund Wagner, Regierungsdirektor, Dipl.-Finanzwirt (FH), Studienbereichsleiter Bilanzsteuerrecht an der Fachhochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege Meißen, Fortbildungszentrum des Freistaates Sachsen (FHSV – FoBIZ)

5., überarbeitete und aktualisierte Auflage

**Bearbeitungsvermerk:**

*Köllen:* Kapitel 1–3, 5.2–5.5

*Reichert:* Kapitel 9–17

*Vogl:* Kapitel 4.3.3, 6.3, 7

*Wagner:* Kapitel 4.1–4.3.2, 4.3.4–4.5, 5.1, 6.1–6.2, 6.4–6.10, 8

ISBN 978-3-482-57735-2

eISBN 978-3-482-00231-1

5., überarbeitete und aktualisierte Auflage 2016

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2008

[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH, Hamm

Druck: Stückle Druck und Verlag, Ettenheim

# VORWORT

Sie halten das „Lehrbuch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer“ in den Händen. Verfasser und Verlag haben die beiden eng miteinander verknüpften Steuerarten in einem Lehrbuch vereint. Als Leser bleibt Ihnen so das ständige Hin- und Herspringen zwischen zwei Lehrbüchern erspart. Die Verfasser zeigen die bestehenden Querverbindungen zwischen Körperschaft-, Gewerbe- und Einkommensteuer vollständig auf.

Die Körperschaftsteuer regelt die Besteuerung des Einkommens bei juristischen Personen und spielt als Ertragsteuer in der steuerlichen Praxis und folglich in der Ausbildung zum Steuerberater, Steuerfachwirt, Dipl.-Finanzwirt und Bilanzbuchhalter eine wichtige Rolle. Gleichzeitig gilt sie jedoch als eine der schwierigsten Steuerarten.

Die politisch oft in Frage gestellte Gewerbesteuer gewann im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 erheblich an Bedeutung. So ist seitdem das Gewerbesteueraufkommen jedes Jahr mehr als doppelt so hoch wie das Aufkommen der Körperschaftsteuer.

Dieses Lehrbuch soll Sie dabei unterstützen, sich in beiden Steuerarten sicher zu bewegen. Die zahlreichen Übersichten und Beispiele machen den Lernstoff transparent und helfen beim Verständnis. Dank ihrer langjährigen Erfahrung als Dozenten versteht es das Autorenteam, die komplizierten Inhalte didaktisch gut aufzubereiten und verständlich zu übermitteln.

Ergänzend zum Buch steht Ihnen zudem ein digitaler WissensCheck zur Verfügung, mit dem Sie die Thematik komfortabel auf PC, Laptop oder Tablet vertiefen können. Weitere Informationen zur Nutzung und Freischaltung finden Sie vorne im Buch.

Selbstverständlich sind die Verfasser und der Verlag jederzeit für Anregungen und konstruktive Kritik dankbar.

Aspach, Hirschhorn, Köln, Niederau, Herne im Oktober 2016

Verfasser und Verlag

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig! Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen noch verbessern? Bitte verwenden Sie für Ihr Feedback einfach unser Online-Formular auf:

[www.nwb.de/go/feedback\\_lb](http://www.nwb.de/go/feedback_lb)

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Quartal ein Buchgeschenk.

# INHALTSÜBERSICHT

	Rdn.	Seite
<b>Vorwort</b>		V
<b>Abbildungsverzeichnis</b>		XIII
<b>Literaturhinweise</b>		XVI
<b>Abkürzungsverzeichnis</b>		XVII
<b>Kapitel 1: Einführung</b>		<b>1</b>
<hr/>		
1.1 Charakteristische Merkmale der Körperschaftsteuer	1	2
1.2 Steuerhoheiten bei der Körperschaftsteuer	13	4
1.3 Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer und zur Gewerbesteuer	20	6
1.4 Rechtsquellen zur Körperschaftsteuer	32	8
1.5 Kontrollfragen	49	12
<b>Kapitel 2: Steuerpflicht (§§ 1–4 KStG)</b>		<b>13</b>
<hr/>		
2.1 Steuerpflichten	51	15
2.2 Unbeschränkte Steuerpflicht	54	15
2.3 Beschränkte Steuerpflicht allgemeiner Art	123	35
2.4 Beschränkte Steuerpflicht besonderer Art	133	39
2.5 Sonderfälle der Steuerpflicht	139	41
2.6 Wechsel der Steuerpflicht	144	42
2.7 Kontrollfragen	150	43
<b>Kapitel 3: Steuerbefreiungen</b>		<b>45</b>
<hr/>		
3.1 Unbeschränkte Steuerbefreiungen	163	46
3.2 Beschränkte Steuerbefreiungen	165	47
3.3 Ausschlüsse von Steuerbefreiungen	170	47
3.4 Partielle Steuerpflichten	171	48
3.5 Beginn und Erlöschen von Steuerbefreiungen	178	52
3.6 Kontrollfragen	183	53

	Rdn.	Seite
<b>Kapitel 4: Einkommen (§§ 7–10 KStG)</b>		<b>55</b>
4.1 Grundlagen der Besteuerung	185	62
4.2 Ermittlung des Einkommens	215	72
4.3 Sonderfälle	481	159
4.4 Abziehbare Aufwendungen (§ 9 KStG)	827	269
4.5 Nichtabziehbare Aufwendungen	861	280
<b>Kapitel 5: Sonderfälle der Einkommensbesteuerung (§§ 11, 14–19 und 26 KStG)</b>		<b>291</b>
5.1 Auflösung und Liquidation (§ 11 KStG)	901	293
5.2 Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland	950	308
5.3 Organschaft	959	312
5.4 Besteuerung ausländischer Einkunftsteile	973	318
5.5 Kontrollfragen	974	318
<b>Kapitel 6: Besteuerung (§§ 23, 24, 27 und 30–32 KStG)</b>		<b>319</b>
6.1 Steuersatz und Solidaritätszuschlag	986	323
6.2 Freibeträge	998	327
6.3 Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen (steuerliches Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG)	1024	331
6.4 Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital und Herabsetzung des Nennkapitals (§ 28 KStG)	1100	371
6.5 Kapitalveränderungen bei Umwandlungen (§ 29 KStG)	1128	385
6.6 Entstehung der Körperschaftsteuer (§ 30 KStG)	1144	389
6.7 Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung (§ 31 KStG)	1152	391
6.8 Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag (§ 32 KStG)	1162	394
6.9 Sondervorschriften für den Steuerabzug vom Kapitalertrag (§ 32 KStG)	1184	400
6.10 Kontrollfragen	1204	405
<b>Kapitel 7: Sonderregelungen für den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren</b>		<b>407</b>
7.1 Teileinkünfteverfahren und Abgeltungsteuer ab dem Veranlagungszeitraum 2009	1267	409
7.2 Das Körperschaftsteuerguthaben (§ 37 KStG)	1272	413

	Rdn.	Seite
7.3 Das fortgeschriebene Eigenkapital „EK 02“ (§ 38 KStG)	1351	432
7.4 Einlagen der Anteilseigner und Sonderausweis (§ 39 KStG)	1401	454
<b>Kapitel 8: Auswirkungen auf der Gesellschafterebene</b>		<b>455</b>
8.1 Neukonzeption der Steuerbelastung ab dem VZ 2001	1406	457
8.2 Zuwendungen an die Anteilseigner	1414	460
8.3 Halbeinkünfteverfahren bis einschließlich VZ 2008; Teileinkünfteverfahren ab VZ 2009	1432a	466
8.4 Einbringungsgeborene Anteile / Einbringungsgewinn I und II	1454	474
8.5 Unternehmensteuerreform 2008	1465	476
8.6 Kontrollfragen	1477	480
<b>Einleitung zur Gewerbesteuer</b>		<b>481</b>
<b>Kapitel 9: Grundlagen der Gewerbesteuer</b>		<b>483</b>
9.1 Überblick und Rechtsgrundlagen	2001	484
9.2 Einordnung der Gewerbesteuer	2003	484
9.3 Zuständigkeiten für die Gewerbesteuer	2005	485
9.4 Die Gewerbesteuer als Objektsteuer	2012	487
9.5 Kontrollfragen	2014	488
<b>Kapitel 10: Der Steuergegenstand</b>		<b>489</b>
10.1 Überblick	2021	491
10.2 Der natürliche Gewerbebetrieb	2026	493
10.3 Mitunternehmerschaften	2065	517
10.4 Gewerbebetriebe kraft Rechtsform	2079	526
10.5 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	2083	528
10.6 Mögliche Anzahl von Gewerbebetrieben	2087	530
10.7 Kontrollfragen	2094	534
<b>Kapitel 11: Die Gewerbesteuerpflicht</b>		<b>537</b>
11.1 Überblick	2101	538
11.2 Die sachliche Steuerpflicht	2102	538

	Rdn.	Seite
11.3 Die persönliche Steuerpflicht/Steuerschuldnerschaft	2118	546
11.4 Kontrollfragen	2128	550
<b>Kapitel 12: Der Gewerbeertrag</b>		<b>551</b>
12.1 Überblick	2141	555
12.2 Ausgangsgröße: Gewinn aus Gewerbebetrieb	2144	556
12.3 Hinzurechnungen	2170	570
12.4 Kürzungen	2271	610
12.5 Der Gewerbeverlust	2323	639
12.6 Kontrollfragen	2339	655
<b>Kapitel 13: Die Ermittlung der Gewerbesteuerschuld</b>		<b>659</b>
13.1 Überblick	2351	660
13.2 Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags	2352	660
13.3 Hebesatz	2360	664
13.4 Zerlegung	2363	666
13.5 Kontrollfragen	2373	672
<b>Kapitel 14: Die gewerbesteuerliche Organschaft</b>		<b>673</b>
14.1 Ursprung und Zweck der Organschaftsregelungen	2381	674
14.2 Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen Organschaft	2382	674
14.3 Folgen der gewerbesteuerlichen Organschaft	2399	683
14.4 Kontrollfragen	2420	696
<b>Kapitel 15: Verfahrensvorschriften</b>		<b>697</b>
15.1 Festsetzung der Gewerbesteuer	2431	698
15.2 Rechtsbehelfe	2444	702
15.3 Kontrollfragen	2452	705
<b>Kapitel 16: Die Gewerbesteuer im Jahresabschluss</b>		<b>707</b>
16.1 Ausweis der Gewersteuerbeträge im Jahresabschluss	2461	708
16.2 Die Berechnung der Gewerbesteuerückstellung	2471	711
16.3 Kontrollfragen	2477	719

	Rdn.	Seite
<b>Kapitel 17: Die pauschale Gewerbesteueranrechnung (Exkurs)</b>		<b>721</b>
17.1 Sinn und Zweck der Vorschrift	2491	722
17.2 Wirkungsweise der Vorschrift	2493	723
17.3 Höhe der Ermäßigung	2495	723
17.4 Kontrollfragen	2506	728
<b>KSt – Stichwortverzeichnis</b>		<b>729</b>
<b>GewSt – Stichwortverzeichnis</b>		<b>755</b>



# ABBILDUNGSVERZEICHNIS

ABB. 1:	Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer	11
ABB. 2:	Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Gewerbesteuer	11
ABB. 3:	Persönliche Körperschaftsteuerpflicht	15
ABB. 4:	Zusammenfassende Übersicht über die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht	31
ABB. 5:	Beginn und Ende der unbeschränkten KSt-Pflicht am Beispiel einer Kapitalgesellschaft	35
ABB. 6:	Zusammenfassende Übersicht über die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	40
ABB. 7:	Übersicht über ausgewählte Körperschaftsteuerbefreiungen	51
ABB. 8:	Einlage von Wirtschaftsgütern	100
ABB. 9:	Verdeckte Gewinnausschüttung	131
ABB. 10:	Zinsschrankenregelung	175
ABB. 11:	Steuerbescheinigung	192
ABB. 12:	Konzernklausel	265
ABB. 13:	Konzernklausel – Anteilsübertragung	268
ABB. 14:	Gegenüberstellung § 12 EStG – § 10 KStG	281
ABB. 15:	Nicht abziehbare Aufwendungen nach § 10 KStG	281
ABB. 16:	Zusammenfassende Übersicht: Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland	312
ABB. 17:	Zusammenfassende Übersicht über die Organschaft	317
ABB. 18:	Zusammenfassung	336
ABB. 19:	Gliederungsrechnung	338
ABB. 20:	Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos	341
ABB. 21:	Verringerung des Einlagekontos durch Leistungen	348
ABB. 22:	Bilanz	349
ABB. 23:	Erklärung zur gesonderten Feststellung	359
ABB. 24:	Steuerbescheinigung	362
ABB. 25:	Antrag nach § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG	369
ABB. 26:	Gewinnausschüttungen	396
ABB. 27:	Ermittlung des Körperschaftsteuer-Guthabens (§ 37 Abs. 2 Satz 4 KStG)	418
ABB. 28:	Erklärung zur gesonderten Feststellung	419
ABB. 29:	Erklärung zur gesonderten Feststellung 2006	437
ABB. 30:	Erklärung zur gesonderten Feststellung 2015	438
ABB. 31:	Treuhandmodell	518
ABB. 32:	Phasen der Gründung einer Kapitalgesellschaft	540

ABB. 33:	Beispiel zu § 7 Satz 2 GewStG	565
ABB. 34:	Vereinfachtes Prüfschema für Dauerschulden	581
ABB. 35:	Prüfschema für die Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 7 GewStG	593
ABB. 36:	Mittelbare Auslandsbeteiligung i. S.v. § 9 Nr. 7 GewStG	634
ABB. 37:	Ist die Enkelgesellschaft E finanziell eingegliedert?	678
ABB. 38:	Ist die Enkelgesellschaft E finanziell eingegliedert?	679
ABB. 39:	Beispiel	680
ABB. 40:	Beispiel	681

# LITERATURHINWEISE

- Blödtner/Bilke/Heining**, Lehrbuch Buchführung und Bilanzsteuerrecht, 11. Aufl., Herne 2015.
- Blümich**, KStG – Kommentar, Loseblatt, München.
- Deloitte (Hrsg.)**, Gewerbesteuergesetz Kommentar, Herne 2009.
- Dötsch/Pung/Möhlenbrock (Hrsg.)**, Die Körperschaftsteuer – Kommentar, Loseblatt, Stuttgart.
- Endriss/Baßendowski/Küpper/Schönwald**, Steuerkompendium, Band 1, 14. Aufl., Herne 2015.
- Glanegger/Güroff**, Gewerbesteuergesetz – Kommentar, 8. Aufl., München 2014.
- Gosch**, Körperschaftsteuergesetz: KStG – Kommentar, 3. Aufl., München 2015.
- Herrmann/Heuer/Raupach**, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, Loseblatt, München.
- Hidien/Pohl/Schnitter**, Gewerbesteuer, 15. Aufl., Achim 2014.
- Hottmann/Zimmermann/Vogl/Jäger/Meermann/Schaeberle/Kiebele**, Die GmbH im Steuerrecht, 4. Aufl., Achim 2015.
- Köllen/Reichert/Schönwald/Wagner**, Fallsammlung Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 10. Aufl., Herne 2015.
- Lang** in: **Ernst & Young AG**, Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, Loseblatt, Bonn.
- Lenski/Steinberg**, Gewerbesteuergesetz – Kommentar, Loseblatt, Köln.
- Rick/Gierschmann/Gunsenheimer/Schneider/Kremer**, Lehrbuch Einkommensteuer, 22. Aufl., Herne 2016.
- Rose/Watrin**, Ertragsteuern, 20. Aufl., Berlin 2013.
- Textausgabe Wichtige Steuergesetze**, 65. Aufl., Herne 2016.
- Textausgabe Wichtige Steuerrichtlinien**, 33. Aufl., Herne 2016.
- Wüstenhöfer**, Gewerbesteuer, 6. Aufl., München 2005.



# ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

## A

---

A	Abschnitt
Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
AuslInvestmG	Auslandsinvestmentgesetz
Az.	Aktenzeichen

## B

---

BA	Betriebsausgaben
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
Bsp.	Beispiel
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BW	Buchwert
bzw.	beziehungsweise

## D

---

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DDR-IG	DDR-Investitionsgesetz
d. h.	das heißt
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)

**E**

---

EBVO	Eigenbetriebsverordnung (des jeweiligen Landes)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstH	Einkommensteuerhinweise
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EURLUmsG	EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz
EÜV	Ergebnisübernahmevertrag
evtl.	eventuell
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung

**F**

---

f./ff.	folgende
FGO	Finanzgerichtsordnung
FKP-Gesetz	Föderales Konsolidierungsprogramm-Gesetz (Solidarpakt)
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung

**G**

---

GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewO	Gewerbeordnung
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
grds.	grundsätzlich
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung

**H**

---

H	Hinweis
HB	Handelsbilanz
HBegLG	Haushaltsbegleitgesetz
HEV	Halbeinkünfteverfahren
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber

**I**

---

i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne des/der
inkl.	inklusive
insbes.	insbesondere
InvStG	Investmentsteuergesetz
i. V. m.	in Verbindung mit

**K**

---

KAGG	Gesetz über Kapitalgesellschaften
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuerhinweise
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KWG	Gesetz über das Kreditwesen

**L**

---

lt.	laut
-----	------

**M**

---

m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

**N**

---

n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer(n)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)

**O**

---

o. a.	oben angeführt(e)
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannt(e)
OG	Organgesellschaft
oGA	offene Gewinnausschüttung
OHG	offene Handelsgesellschaft

**P**

---

p. a. per anno

**R**

---

R Richtlinie

Rdn. Randnummer

**S**

---

S. Satz

s. siehe

SCE Europäische Genossenschaft (Societas Cooperativa Europaea)

SE Societas Europaea (Europäische Aktiengesellschaft)

SEEG Gesetz zur Einführung der Societas Europaea

s. o. siehe oben

sog. so genannte/r/s

StB Steuerbilanz

StBeamAusbÄndG Steuerbeamten-Ausbildungsänderungs-Gesetz

StBerG Steuerberatungsgesetz

str. strittig

StVergAbG Steuervergünstigungsabbaugesetz

**T**

---

TEV Teileinkünfteverfahren

**U**

---

u. a. unter anderem

u. ä. und ähnlich

UmwStG Umwandlungssteuergesetz

UntStFG Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz

UStG Umsatzsteuergesetz

UStR Umsatzsteuer-Richtlinie

u. U. unter Umständen

**V**

---

VAG Versicherungsaufsichtsgesetz

vEK verwendbares Eigenkapital

Vfg. Verfügung

vGA verdeckte Gewinnausschüttung

vgl. vergleiche

VO (Rechts-)Verordnung

---

VVaG	Versicherungsverein für Gegenseitigkeit
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VZ	Veranlagungszeitraum

**W**

---

WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
Wj.	Wirtschaftsjahr
w. o.	wie oben
WPO	Wirtschaftsprüferordnung

**Z**

---

z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
zzgl.	zuzüglich
zzt.	zurzeit



# KAPITEL 1: EINFÜHRUNG

<b>1.1</b>	<b>Charakteristische Merkmale der Körperschaftsteuer</b>	<b>2</b>
<hr/>		
<b>1.2</b>	<b>Steuerhoheiten bei der Körperschaftsteuer</b>	<b>4</b>
1.2.1	Gesetzgebungshoheit	4
1.2.2	Verwaltungshoheit	4
1.2.2.1	Sachliche Zuständigkeit	4
1.2.2.2	Örtliche Zuständigkeit	4
1.2.3	Ertragshoheit	5
<hr/>		
<b>1.3</b>	<b>Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer und zur Gewerbesteuer</b>	<b>6</b>
<hr/>		
<b>1.4</b>	<b>Rechtsquellen zur Körperschaftsteuer</b>	<b>8</b>
1.4.1	Rechtsnormen	8
1.4.2	Sonstige Rechtsquellen	9
<hr/>		
<b>1.5</b>	<b>Kontrollfragen</b>	<b>12</b>

# Kapitel 1: Einführung

## 1.1 Charakteristische Merkmale der Körperschaftsteuer

- 1 **Steuersubjekte** der Körperschaftsteuer sind gem. §§ 1 ff. KStG insbes. **juristische Personen** in Form der **Kapitalgesellschaften**: Aktiengesellschaft und Gesellschaft mit beschränkter Haftung (s. Kapitel 2.2.1.1).
- 2 Da die Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte unmittelbar durch die Höhe ihres Einkommens erfasst wird, handelt es sich aus steuerrechtlicher Sicht bei der Körperschaftsteuer um eine **Subjektsteuer** und damit um eine **Personensteuer**. Im Gegensatz zur **Einkommensteuer**, die ebenfalls eine Personensteuer ist, werden und können bei der Körperschaftsteuer keine persönlichen Verhältnisse wie bspw. Alter, Familienstand usw. berücksichtigt werden. Aber es sind gem. §§ 5 f. KStG Steuerbefreiungen für bestimmte Personen möglich (s. Kapitel 3).
- 3 Betriebswirtschaftlich betrachtet handelt es sich bei der Körperschaftsteuer allerdings um eine **Objektsteuer**, da der Ertrag aus dem Objekt Betrieb besteuert wird. Insofern kann man die Körperschaftsteuer als **Ertragsteuer** auffassen.
- 4 Da die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer gem. §§ 7 ff. KStG das **zu versteuernde Einkommen** (s. Kapitel 4 und 5) ist, zählt die Körperschaftsteuer zu den **Steuern vom Einkommen und Ertrag**. Diese werden zu Besitz, so dass die Körperschaftsteuer zu den in der AO und im FVG vorgesehenen Einteilung in Besitz- und Verkehrsteuern (verwaltet von den Ländern; s. Kapitel 1.2.2) und in Zölle und Verbrauchsteuern (verwaltet vom Bund) zu den **Besitzsteuern** (Einkommen = werdender Besitz) gehört.
- 5 Der steuerrechtlich personale Charakter der Körperschaftsteuer hat als Konsequenz in § 10 Nr. 2 KStG, dass sie zu den **nicht abzugsfähigen Aufwendungen** gehört, auch wenn sie handelsrechtlich als Aufwand zu buchen ist (s. Kapitel 4.5).
- 6 Die umstrittene Frage, ob die Körperschaftsteuer ganz und teilweise im Sinne einer Kosten- und Leistungsrechnung **Kostencharakter** hat oder nicht, ist zwar betriebswirtschaftlich von Interesse, aber **steuerrechtlich irrelevant**, da es sich bei der Kosten- und Leistungsrechnung um einen rein internen Teil des Rechnungswesens für Zwecke der Kalkulation ohne Rechtswirkung nach außen handelt.
- 7 Da die Körperschaftsteuer eine Steuer vom Einkommen ist, gehört sie für Zwecke der Bilanzierung gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V. m. R 6.3 Abs. 5 EStR **nicht zu den Herstellungskosten**.
- 8 Die Höhe des Steuersatzes (s. Kapitel 6.1) bzw. der **Steuersätze** zur Körperschaftsteuer hat sich im Laufe der Zeit erheblich und grundsätzlich verändert. In den letzten Jahren vor der Gründung der Bundesrepublik Deutschland und in den ersten Jahren danach war der Steuersatz je nach Höhe des Einkommens zwischen 35 und 65 % gestaffelt. In 1953 wurde ein gespaltener Steuersatz eingeführt, der für **ausgeschüttete** Gewinne und für **thesaurierte** (= angehäuften, also nicht ausgeschütteten) Gewinne unterschiedlich hohe Steuersätze vorsah. Um die Wirtschaftskraft der Unternehmen zu stärken, war der Steuersatz für thesaurierte Gewinne zunächst geringer als der für ausgeschüttete. Später änderte sich die Wirtschaftspolitik in der Art, dass die Ausschüttungen mit

einem geringeren Steuersatz besteuert wurden. Die Höhe dieser Steuersätze ist im Laufe der Zeit mehrfach verändert worden; die (Regel-)Steuersätze betragen ab der Einführung des Anrechnungsverfahrens ab 1. 1. 1977 (s. Kapitel 1.3 und Kapitel 7.1):

- ▶ 56 % für ausgeschüttete Gewinne und 36 % für thesaurierte Gewinne ab 1977,
- ▶ 50 % für ausgeschüttete Gewinne und 36 % für thesaurierte Gewinne ab 1990,
- ▶ 45 % für ausgeschüttete Gewinne und 30 % für thesaurierte Gewinne ab 1994,
- ▶ 40 % für ausgeschüttete Gewinne und 30 % für thesaurierte Gewinne ab 1999.

Im Zusammenhang mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ab 1. 1. 2001 (s. Kapitel 1.3 und Kapitel 7.2–7.4) wurde der gespaltene Steuersatz durch einen für ausgeschüttete und thesaurierte Gewinne **einheitlichen Steuersatz** gem. § 23 Abs. 1 KStG (s. Kapitel 6.1) i. H. v. 25 % abgelöst (Anmerkung: wegen der Hochwasserkatastrophe in 2002 betrug der Steuersatz in 2003 nur für dieses Jahr 26,5 %, s. Kapitel 6.1.2). Es handelt sich wie bei den gespaltene Steuersätzen um einen proportionalen Steuersatz, der von der Höhe des Einkommens unabhängig ist.



#### HINWEIS

Steuersatz: 15 % einheitlich für ausgeschüttete und für thesaurierte Gewinne ab 2008.

Gemäß § 31 KStG ist die Körperschaftsteuer eine **Veranlagungssteuer**, bei der durch einen förmlichen Bescheid die Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden und die Steuer festgesetzt wird (s. Kapitel 6.7). 9

Die Frage, ob bei der Körperschaftsteuer ganz oder teilweise eine **Überwälzbarkeit** vom Steuerschuldner auf einen Steuerträger möglich ist oder nicht, ist umstritten. Im Wesentlichen kann davon ausgegangen werden, dass sie nicht überwälzbar ist, also Steuerschuldner und Steuerträger ein und dieselbe Person ist. Die Körperschaftsteuer ist deshalb den **direkten Steuern** zuzuordnen. 10

Je nachdem, welche Steuerhoheit man betrachtet, handelt es sich bei der Körperschaftsteuer um eine **Bundessteuer** (s. Kapitel 1.2.1), um eine **Landessteuer** (s. Kapitel 1.2.2) oder um eine **Gemeinschaftssteuer** (s. Kapitel 1.2.3). 11



#### MERKE

Charakteristische Merkmale der Körperschaftsteuer sind zusammengefasst: 12

- ▶ Subjektsteuer  
(Anmerkung: betriebswirtschaftlich betrachtet: Objektsteuer),
- ▶ Personensteuer,
- ▶ Steuer vom Einkommen und Ertrag,
- ▶ Besitzsteuer,
- ▶ nicht abzugsfähige Steuer,
- ▶ kein Teil der Herstellungskosten,

- ▶ einheitlicher und proportionaler Steuersatz,
  - ▶ Veranlagungssteuer,
  - ▶ direkte Steuer und
  - ▶ Bundes-, Landes- und Gemeinschaftssteuer, je nach Steuerhoheit.
- 

## 1.2 Steuerhoheiten bei der Körperschaftsteuer

- 13 Die Steuerhoheiten sind auf die Gebietskörperschaften unterschiedlich verteilt.

### 1.2.1 Gesetzgebungshoheit

- 14 Für die Körperschaftsteuer hat der Bund wie für alle anderen wichtigen Steuern gem. Art. 105 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 72 GG die konkurrierende **Gesetzgebungshoheit**, d.h. die Länder haben keine Gesetzgebungshoheit, da dem Bund das Aufkommen z.T. zusteht (s. Kapitel 1.2.3) und er außerdem von seiner Gesetzgebungszuständigkeit Gebrauch macht. Die Körperschaftsteuer ist also im Rahmen der Gesetzgebungshoheit eine **Bundessteuer** (s. Kapitel 1.4).

### 1.2.2 Verwaltungshoheit

- 15 Die Körperschaftsteuer wird gem. Art. 108 Abs. 2 GG durch Landesfinanzbehörden verwaltet. Aus der Sicht der **Verwaltungshoheit** ist sie also eine **Landessteuer**.

#### 1.2.2.1 Sachliche Zuständigkeit

- 16 Bei den Landesfinanzbehörden richtet sich die sachliche Zuständigkeit nach § 16 AO i.V.m. § 17 Abs. 2 FVG. Demnach sind für die Verwaltung der Körperschaftsteuer die **Finanzämter** zuständig, insbes. gem. §§ 155 ff. AO für die Bescheide, gem. § 195 AO für die Außenprüfung, gem. § 208 AO für die Fahndung, gem. §§ 218 ff. AO für die Erhebung, gem. § 249 AO für die Vollstreckung, gem. §§ 347 ff. AO für das Einspruchsverfahren und gem. § 386 AO für Straftaten bei der Körperschaftsteuer.

#### 1.2.2.2 Örtliche Zuständigkeit

- 17 Welches der Finanzämter für die Verwaltung zuständig ist, richtet sich gem. § 17 AO nach der örtlichen Zuständigkeit, also nach **räumlichen Gesichtspunkten**.

Für die Körperschaftsteuer ist gem. § 20 Abs. 1 AO das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Körperschaft befindet. Dieses Finanzamt wird als **Geschäftsleitungsfinanzamt** bezeichnet (Geschäftsleitung s. Kapitel 2.2.1.2).

**BEISPIEL:** für die örtliche Zuständigkeit

- ▶ Die K-GmbH hat ihre Geschäftsleitung in Köln-West und ihren Sitz in Leverkusen.
- ▶ Sie ist in ganz Deutschland tätig.
- ▶ Ihr Vermögen verteilt sich auf Köln-West und auf Niederlassungen in Berlin und München.
- ▶ Der Gesellschafter-Geschäftsführer D hat seinen Wohnsitz in Düsseldorf-Süd.

Gemäß § 20 Abs. 1 AO ist für die Körperschaftsteuer das Finanzamt Köln-West zuständig, da sich die Geschäftsleitung der K-GmbH im Bezirk Köln-West befindet.

Für den Fall des Fehlens der Geschäftsleitung im Inland gibt es Ersatzzuständigkeiten in einer bestimmten Rangfolge.

Befindet sich die Geschäftsleitung nicht im Inland oder lässt sich der Ort der Geschäftsleitung nicht feststellen, so ist gem. § 20 Abs. 2 AO das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk die Körperschaft ihren Sitz hat (Sitz s. Kapitel 2.2.1.3).

Wenn sich auch der Sitz nicht im Inland befindet, so ist gem. § 20 Abs. 3 AO das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich der wertvollste Teil des Vermögens der Körperschaft befindet.

Wenn sich weder Geschäftsleitung noch Sitz noch Vermögen im Inland befinden, so ist gem. § 20 Abs. 4 AO das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk die Tätigkeit im Inland vorwiegend ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.

### 1.2.3 Ertragshoheit

Bei der Verteilung des **Steueraufkommens** steht die Ertragshoheit gem. Art. 106 Abs. 3 GG Bund und Ländern je zur Hälfte zu. Die Körperschaftsteuer ist also in diesem Zusammenhang eine **Gemeinschaftssteuer**. 18

Wegen der Änderungen der wirtschaftspolitischen Zielsetzungen im Körperschaftsteuergesetz und wegen der erheblichen wirtschaftlichen Änderungen durch die Globalisierung ist das Steueraufkommen stark schwankend; in 2001 ergab sich bei der Körperschaftsteuer sogar insgesamt eine Erstattung.



#### MERKE

19

Steuerhoheiten bei der Körperschaftsteuer:

Gesetzgebungshoheit	→	Bundessteuer
Verwaltungshoheit	→	Landessteuer
▶ sachliche Zuständigkeit	→	Finanzämter
▶ örtliche Zuständigkeit	→	Geschäftsleitungsfinanzamt (Regelfall)
Ertragshoheit	→	Gemeinschaftssteuer

### 1.3 Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer und zur Gewerbesteuer

- 20 Das zu **versteuernde Einkommen** ist sowohl für die Körperschaftsteuer gem. §§ 7 ff. KStG (s. Kapitel 1.1, Kapitel 4 und 5) als auch für die Einkommensteuer gem. § 2 Abs. 5 EStG Bemessungsgrundlage. In diesem Begriff sind in den beiden Steuerarten umfangreiche Gemeinsamkeiten und auch Unterschiede festzustellen.
- 21 Keine Gemeinsamkeiten gibt es bei den **Steuersubjekten**. Während bei der Körperschaftsteuer gem. §§ 1 ff. KStG insbes. **juristische Personen** in Form der **Kapitalgesellschaften** (s. Kapitel 1.1 und 2.2.1.1) Steuersubjekte sind, erfasst die Einkommensteuer gem. § 1 EStG natürliche Personen als Steuersubjekte.
- 22 **Personengesellschaften** werden weder von der Körperschaftsteuer noch von der Einkommensteuer besteuert. Vielmehr werden die Gewinnanteile und Vergütungen für die Gesellschafter, soweit es sich um natürliche Personen handelt, gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die Personengesellschaft gewerblich tätig oder gewerblich geprägt ist, im Rahmen des zu versteuernden Einkommens von der Einkommensteuer erfasst (s. Kapitel 2.2.1.1.2).
- 23 Ein besonderes steuerrechtliches Problem stellen für das Verhältnis von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer die Auswirkungen auf die **Gesellschafterebene** (s. Kapitel 8) dar, wenn bspw. eine Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter Gewinnanteile ausschüttet. Für natürliche Personen handelt es sich i. d. R. gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG um Einnahmen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.
- 24 Bis 1976 unterlagen die ausgeschütteten Gewinne bei der Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer und bei der natürlichen Person, der die Gewinnanteile nach Einbehaltung der Kapitalertragsteuer zufließen, der Einkommensteuer, auf die die Kapitalertragsteuer angerechnet wurde. Damit wurde ein und derselbe Gewinnanteil, wenn auch bei unterschiedlichen Steuersubjekten, von zwei Steuerarten erfasst und besteuert.
- 25 Um diese Art der **Doppelbesteuerung** zu vermeiden, wurde ab 1977 das **Anrechnungsverfahren** (s. Kapitel 7.1) eingeführt, aufgrund dessen für die Gewinnausschüttung die Körperschaftsteuer der Kapitalgesellschaft auf die Einkommensteuerschuld der natürlichen Person angerechnet wurde.
- 26 Da es als steuerrechtlich problematisch empfunden wurde, die Steuer einer Person auf die Steuerschuld einer anderen Person anzurechnen, wurde ab 2001 das **Halbeinkünfteverfahren** (s. Kapitel 7.2) eingeführt. Gemäß § 3 Nr. 40 EStG waren Gewinnausschüttungen und entsprechende andere Einnahmen bei der natürlichen Person zur Hälfte steuerfrei. Mit dieser Halbierung soll die Belastung einer **Doppelbesteuerung** vermindert werden.

Für die Umstellung der Verfahren sind gem. §§ 38 ff. KStG langfristige Übergangsregeln (s. Kapitel 7.3–7.4) vorgesehen.

- 27 Mit Wirkung nach 2008 wird das Halbeinkünfteverfahren im Rahmen einer umfangreichen Unternehmensteuerreform für die Besteuerung der Kapitaleinkünfte im Privatver-

mögen abgeschafft. An dessen Stelle wird von den Gewinnausschüttungen eine Kapitalertragsteuer als **Abgeltungsteuer** einbehalten. Die Besteuerung ist dann bei den natürlichen Personen grundsätzlich mit einer Reihe von Besonderheiten abgegolten.



## HINWEIS

Ab 2009 wird die Steuerbefreiung für in einem Betriebsvermögen gehaltene Anteile von 50 % auf 40 % reduziert (Änderung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14. 8. 2007, BStBl 2007 I 1912 – Teileinkünfteverfahren, s. § 3 Nr. 40 EStG).

Die Entwicklung der Doppelbesteuerung und deren Vermeidung sind also zusammengefasst: 28

Ausschüttung von Gewinnanteilen einer Kapitalgesellschaft an natürliche Personen

- ▶ Anrechnungsverfahren ab 1977,
- ▶ Halbeinkünfteverfahren ab 2001,
- ▶ Kapitalertragsteuer als Abgeltungsteuer bzw. Teileinkünfteverfahren ab 2009.

Im Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer sind folgende Gemeinsamkeiten und Unterschiede festzustellen: 29

TAB. 1: Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer	
<b>Steuersubjekt</b>	
Körperschaftsteuer	insbes. juristische Personen
Einkommensteuer	natürliche Personen, auch natürliche Personen als Gesellschafter von Personengesellschaften
<b>Bemessungsgrundlage</b>	
Körperschaftsteuer	zu versteuerndes Einkommen
Einkommensteuer	zu versteuerndes Einkommen
<b>Ausschüttung</b>	
Körperschaftsteuer	einheitlicher Steuersatz für Thesaurierung und für Ausschüttung
Einkommensteuer	Abgeltungsteuer bzw. Teileinkünfteverfahren

Im Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Gewerbesteuer ist gem. § 7 GewStG der nach den Vorschriften des KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb unter Beachtung von Hinzurechnungen und Kürzungen Grundlage für den Gewerbeertrag. 30

TAB. 2: Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Gewerbesteuer	
<b>Bemessungsgrundlage</b>	
Körperschaftsteuer	zu versteuerndes Einkommen
Gewerbesteuer	nach den Vorschriften des KStG zu ermittelnder Gewinn mit Hinzurechnungen und Kürzungen

31

## 1.4 Rechtsquellen zur Körperschaftsteuer

- 32 **Rechtsquellen** für die Körperschaftsteuer sind Rechtsnormen, die für alle Steuerpflichtigen, für die Finanzverwaltung und für die Finanzgerichtsbarkeit verbindlich sind, und sonstige Rechtsquellen, die nur für die Finanzverwaltung oder nur für die Beteiligten verbindlich sind.

### 1.4.1 Rechtsnormen

- 33 **Rechtsnormen** für die Körperschaftsteuer, die für alle Steuerpflichtigen, für die Finanzverwaltung und für die Finanzgerichtsbarkeit verbindlich sind, sind gem. § 4 AO nicht nur das KStG und die damit zusammenhängenden Gesetze und Durchführungsverordnungen, sondern auch **vorrangiges Recht**.
- 34 Für die Körperschaftsteuer als Bundessteuer (s. Kapitel 1.2.1) ist die unmittelbare Rechtsgrundlage das **Körperschaftsteuergesetz**, das ordnungsgemäß nach den Vorschriften des GG in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren im Bundestag und Bundesrat zustande gekommen ist, vom Bundespräsidenten ausgefertigt und im Bundesgesetzblatt und zusätzlich im Bundessteuerblatt Teil I bekannt gemacht worden ist.
- 35 Zusätzlich ist gem. Art. 80 GG von der Bundesregierung bzw. vom Bundesfinanzminister die **Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung** erlassen worden, in der Inhalt, Zweck und Ausmaß im KStG bestimmt sind. Für die Anwendung einer Durchführungsverordnung ist die Zustimmung des Bundesrates erforderlich. Sie wird im Bundesgesetzblatt und zusätzlich im Bundessteuerblatt Teil I bekannt gemacht.
- 36 Da § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG ausdrücklich auf die Vorschriften des EStG Bezug nimmt, sind für die Körperschaftsteuer auch das **Einkommensteuergesetz** und entsprechend die **Einkommensteuer-Durchführungsverordnung** als Rechtsnormen anzuwenden.
- 37 Völkerrechtliche Verträge mit anderen Staaten Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Körperschaftsteuer in zwei Staaten (vgl. Kapitel 2.2.2 und 2.3.2), sog. **Doppelbesteuerungsabkommen**, gehen gem. § 2 AO dem KStG mit der Folge vor, dass im Einzelfall geprüft werden muss, ob die gem. KStG möglicherweise festgestellte Steuerpflicht tatsächlich zu einer Besteuerung führt oder ob der ausländische Staat die Besteuerung durchführt.
- Für das Zustandekommen der DBA ist gem. Art. 59 Abs. 2 GG die Zustimmung oder die Mitwirkung der Bundesorgane erforderlich. Damit erhalten die DBA Gesetzescharakter.
- 38 Das **Grundgesetz** hat gem. Art. 1 Abs. 3 GG insbes. bei der Verletzung von Grundrechten Vorrang vor dem KStG und sonstigen Rechtsnormen.
- 39 Das Hoheitsrecht für **supranationales Recht** der **Europäischen Gemeinschaft** in Form von **Verordnungen**, die im gesamten Gemeinschaftsgebiet unmittelbar geltendes Recht sind, und in Form von **Richtlinien**, die den Mitgliedsstaaten **Harmonisierungsergebnisse** vorschreiben, ist vom Bund aufgrund des Art. 24 GG übertragen worden. Das Recht der Europäischen Gemeinschaft hat gem. § 1 Abs. 1 AO Vorrang.



MERKE

40

Rechtsnormen zur Körperschaftsteuer:

- ▶ Gesetze:
  - Körperschaftsteuergesetz mit Durchführungsverordnung,
  - Einkommensteuergesetz mit Durchführungsverordnung,
- ▶ Völkerrechtliche Vereinbarungen, insbes. Doppelbesteuerungsabkommen,
- ▶ Grundgesetz,
- ▶ Recht der Europäischen Gemeinschaft ist verbindlich für
  - alle Steuerpflichtigen,
  - für die Finanzverwaltung und
  - für die Finanzgerichtsbarkeit.

## 1.4.2 Sonstige Rechtsquellen

**Sonstige Rechtsquellen**, die nicht die Qualität einer Rechtsnorm haben, sind Verwaltungsvorschriften und die Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit. 41

Gemäß Art. 108 Abs. 7 GG kann die Bundesregierung **Verwaltungsvorschriften** erlassen, die für die **Finanzverwaltung** verbindlich sind, nicht aber für den Steuerpflichtigen oder die für die Finanzgerichtsbarkeit. 42

Als Verwaltungsvorschriften für die Körperschaftsteuer kommen die **Körperschaftsteuer-Richtlinien** (KStR) mit den **Hinweisen** hierzu und durch die Bezugnahme des § 8 Abs. 1 KStG auf das EStG auch die **Einkommensteuer-Richtlinien** (EStR) mit den **Hinweisen** hierzu in Betracht. 43

Die Richtlinien behandeln gem. R 1 KStR Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des Körperschaftsteuerrechts durch die Finanzbehörden sicherzustellen, und geben außerdem Anweisungen zur Vermeidung unbilliger Härten und aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung Anweisungen an die Finanzämter, wie in bestimmten Fällen verfahren werden soll.

Richtlinien werden im Bundessteuerblatt Teil I bekannt gemacht.

Die Bundesregierung bzw. der Bundesfinanzminister äußert sich außerdem in **Erlassen** und **Schreiben** zur einheitlichen Anwendung des Körperschaftsteuerrechts bei Einzelproblemen. 44



## MERKE

45

Sonstige Rechtsquellen zur Körperschaftsteuer Teil 1:

- ▶ Verwaltungsvorschriften
    - Körperschaftsteuerrichtlinien mit Hinweisen,
    - Einkommensteuerrichtlinien mit Hinweisen,
  - ▶ Erlasse und Schreiben der Bundesregierung bzw. des Bundesfinanzministers
- sind verbindlich für die Finanzverwaltung.
- 

- 46 Die **Entscheidungen der Finanzgerichte** binden gem. § 110 FGO unmittelbar nur die **Beteiligten**, also bei der Körperschaftsteuer das beteiligte **Steuersubjekt** (s. Kapitel 1.1) und das beteiligte **Geschäftsleitungsfinanzamt** (s. Kapitel 1.2.2.2), und gelten also nur im entschiedenen Einzelfall.

Die Finanzgerichte selbst sind **nur dem Gesetz** unterworfen und nicht unbedingt an die Urteile des **Bundesfinanzhofes** (BFH) gebunden. Es ergibt sich allerdings nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO eine gewisse faktische Abhängigkeit.

Die Finanzverwaltung beachtet i. d. R. die Urteile der Finanzgerichtsbarkeit, insbes. die Urteile des BFH; in Einzelfällen weist das Bundesministerium für Finanzen die Finanzämter allerdings an, wie die Grundsätze eines Urteils in der Praxis angewendet werden sollen. Grundlegende Urteile zur Körperschaftsteuer sind in die KStR aufgenommen.



## MERKE

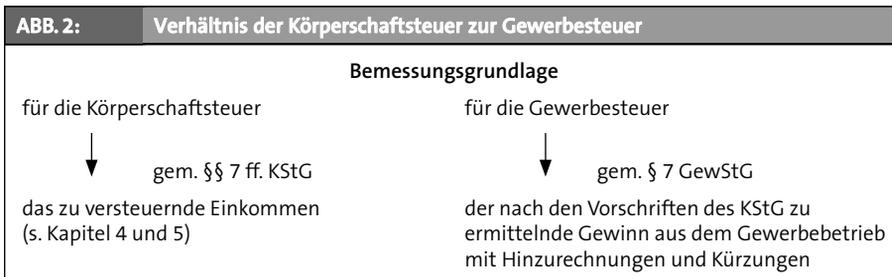
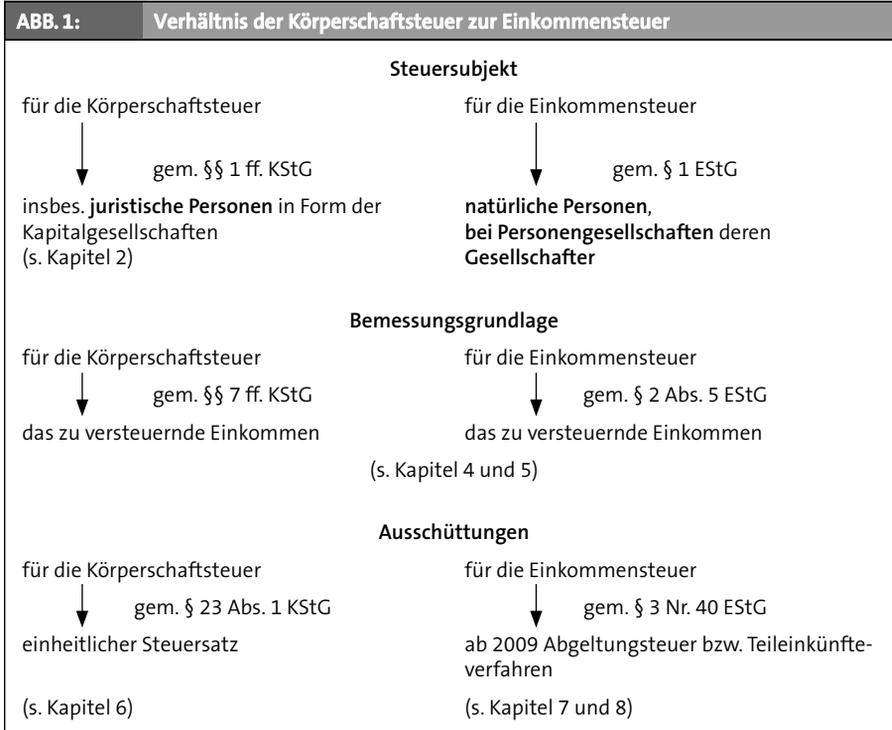
47

Sonstige Rechtsquellen zur Körperschaftsteuer Teil 2:

Entscheidungen der Finanzgerichte sind verbindlich für das beteiligte Steuersubjekt und für das beteiligte Geschäftsleitungsfinanzamt.

---

- 48 Zur Kontrolle zu Kapitel 1 Einführung und gleichzeitig als Hinführung zu späteren Kapiteln wird das Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer mit den ausgewählten Gesichtspunkten Steuersubjekt, Bemessungsgrundlage und Ausschüttungen und zur Gewerbesteuer mit dem ausgewählten Gesichtspunkt Bemessungsgrundlage in Form von Übersichten veranschaulicht.



## 1.5 Kontrollfragen



49

FRAGEN

	Rdn.
1. Welche wesentlichen Merkmale charakterisieren die Körperschaftsteuer?	1 ff.
2. Warum handelt es sich bei der Körperschaftsteuer um eine Personensteuer?	2
3. Handelt es sich bei der Körperschaftsteuer um eine Bundes- oder um eine Landessteuer?	13 ff.
4. Welche Finanzbehörden sind für die Körperschaftsteuer sachlich und örtlich zuständig?	16 ff.
5. Welche Auswirkungen haben Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter, soweit es sich um natürliche Personen handelt?	23 ff.
6. Welche Bemessungsgrundlage hat die Körperschaftsteuer im Vergleich zur Einkommensteuer und zur Gewerbesteuer?	20, 30 f.
7. Welche Rechtsnormen gelten für die Körperschaftsteuer? Für wen sind diese Rechtsnormen verbindlich?	33 ff.
8. Welche sonstigen Rechtsquellen, die nicht die Qualität von Rechtsnormen haben, gelten für die Körperschaftsteuer? Für wen sind diese Rechtsquellen verbindlich?	41 ff.

50 *(Einstweilen frei)*

# KAPITEL 2: STEUERPFLICHT (§§ 1–4 KSTG)

<b>2.1</b>	<b>Steuerpflichten</b>	<b>15</b>
<hr/>		
<b>2.2</b>	<b>Unbeschränkte Steuerpflicht</b>	<b>15</b>
2.2.1	Tatbestandsmerkmale	15
2.2.1.1	Steuersubjekte	16
2.2.1.1.1	Kreis der Steuersubjekte	16
2.2.1.1.2	Abgrenzung zu Einkommensteuersubjekten	22
2.2.1.1.3	Gesellschaften, Genossenschaften und Vereine nach europäischem Recht	23
2.2.1.1.4	Gesellschaften ausländischen Rechts nach nationalem Recht	23
2.2.1.1.5	Wirtschaftliche Zusammenschlüsse	28
2.2.1.2	Geschäftsleitung	29
2.2.1.3	Sitz	30
2.2.1.4	Inland	31
2.2.2	Rechtsfolgen	31
2.2.3	Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht	32
2.2.4	Ende der unbeschränkten Steuerpflicht	34
<hr/>		
<b>2.3</b>	<b>Beschränkte Steuerpflicht allgemeiner Art</b>	<b>35</b>
2.3.1	Tatbestandsmerkmale	36
2.3.2	Rechtsfolgen	38
<hr/>		
<b>2.4</b>	<b>Beschränkte Steuerpflicht besonderer Art</b>	<b>39</b>
2.4.1	Tatbestandsmerkmale	39
2.4.2	Rechtsfolgen	40
<hr/>		
<b>2.5</b>	<b>Sonderfälle der Steuerpflicht</b>	<b>41</b>
2.5.1	Abgrenzung der Steuerpflicht bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden	41
2.5.2	Eingrenzung bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	41

2.6	Wechsel der Steuerpflicht	42
-----	---------------------------	----

---

2.7	Kontrollfragen	43
-----	----------------	----

## Kapitel 2: Steuerpflicht (§§ 1–4 KStG)

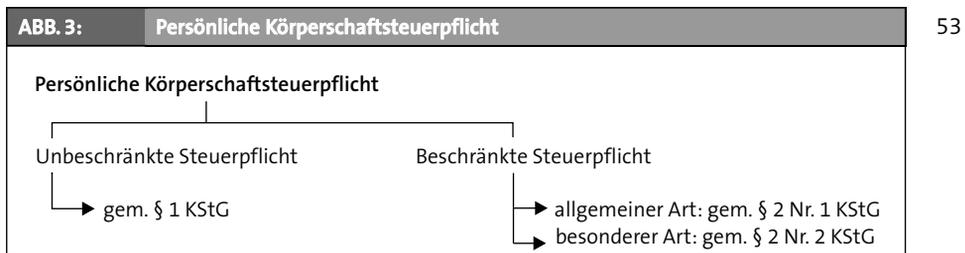
### 2.1 Steuerpflichten

Die **persönliche Steuerpflicht** richtet sich nach den §§ 1 ff. KStG. Mögliche **Steuerbefreiungen** ergeben sich aus den §§ 5, 6 und 13 KStG (s. Kapitel 3). 51

Die **sachliche Steuerpflicht** ist in den §§ 7 ff. KStG geregelt (s. Kapitel 4).

Bei der persönlichen Steuerpflicht sind die **unbeschränkte Steuerpflicht** gem. § 1 KStG (s. Kapitel 2.2) und die **beschränkte Steuerpflicht** allgemeiner Art gem. § 2 Nr. 1 KStG (s. Kapitel 2.3) bzw. die beschränkte Steuerpflicht besonderer Art gem. § 2 Nr. 2 KStG (s. Kapitel 2.4) zu unterscheiden. 52

Ab- und Eingrenzungen zu zwei Sonderfällen der Steuerpflicht ergeben sich aus den §§ 3 und 4 KStG (s. Kapitel 2.5).



### 2.2 Unbeschränkte Steuerpflicht

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht ist zu prüfen, ob alle Tatbestandsmerkmale vorliegen (s. Kapitel 2.2.1), und welche Rechtsfolgen ggf. eintreten (s. Kapitel 2.2.2); außerdem ist der Beginn und das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht (s. Kapitel 2.2.3 und 2.2.4) festzustellen. 54

#### 2.2.1 Tatbestandsmerkmale

Die Tatbestandsmerkmale für eine unbeschränkte Steuerpflicht ergeben sich aus § 1 Abs. 1 KStG. 55

##### Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 KStG:

- ▶ Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse der Nr. 1–6,
- ▶ mit Geschäftsleitung oder (!) Sitz
- ▶ im Inland.

Die Erfüllung aller Tatbestandsmerkmale führt zur unbeschränkten Steuerpflicht i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG.

### 2.2.1.1 Steuersubjekte

- 56 Die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die als Steuersubjekt für die Körperschaftsteuer in Betracht kommen (s. Kapitel 2.2.1.1.1), sind gegenüber den Einkommensteuersubjekten abzugrenzen (s. Kapitel 2.2.1.1.2).

Problematisch sind Gesellschaften, Genossenschaften und Vereine, die nach europäischem Recht gegründet sind (s. Kapitel 2.2.1.3), und Gesellschaften ausländischen Rechts, die nach einem nationalen Recht gegründet sind (s. Kapitel 2.2.1.4).

#### 2.2.1.1.1 Kreis der Steuersubjekte

- 57 Die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die zum Kreis der Körperschaftsteuersubjekte gehören, sind in § 1 Abs. 1 KStG in den Nr. 1–6 aufgeführt.

Weil der Gesetzestext ausdrücklich formuliert „die folgenden“, ist der Kreis der Steuersubjekte **abschließend** aufgezählt. Die Aufzählung kann nicht im Wege der Auslegung erweitert werden (R 2 Abs. 1 KStR).

Allerdings sind die Personen nicht erschöpfend im Einzelnen ausdrücklich bezeichnet; es sind zwar in Nr. 1 als Kapitalgesellschaften „insbesondere“ einige Rechtsformen aufgeführt, im Übrigen aber in Nr. 1 als Kapitalgesellschaften Europäische Gesellschaften, in Nr. 3 sonstige juristische Personen des privaten Rechts oder in Nr. 5 andere Zweckvermögen des privaten Rechts **nur summarisch** genannt.



#### MERKE

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, nämlich

- 1) Kapitalgesellschaften,
- 2) Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften,
- 3) Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit,
- 4) sonstige juristische Personen des privaten Rechts,
- 5) nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts,
- 6) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

sind Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1–6 KStG.

#### 2.2.1.1.1.1 Kapitalgesellschaften

- 58 Zu den Kapitalgesellschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG gehören insbes. neben den nach ausschließlich deutschem Recht gegründeten Kapitalgesellschaften seit 2005 **Europäische Gesellschaften**. Diese können supranational nach europäischem Recht gegründet werden.

Nach derzeitigem Recht gibt es als Rechtsform der „Europäischen Gesellschaften“ die **Societas Europaea** (SE), die übersetzt „Europäische Gesellschaft“ heißt, aber in der Literatur weitestgehend als Europäische Aktiengesellschaft bezeichnet wird. Diese Bezeichnung trifft zwar buchstäblich nicht ganz zu, gibt aber inhaltlich den Charakter der Europäischen Gesellschaft richtig wieder (s. Kapitel 2.2.1.1.3). Hinzu kommt die **Societas Privata Europaea** (SPE) für kleinere und mittlere Unternehmen, die auch „Europäische Privatgesellschaft“ (EPG) genannt wird.

Außerdem gehören zu den Kapitalgesellschaften die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ausschließlich nach **deutschem Recht** gegründet werden.

Für die **Aktiengesellschaft** (AG) gilt das Aktiengesetz (AktG) vom 6. 9. 1965 (BGBl 1965 I 1089) mit zahlreichen Änderungen. 59

Rechtsgrundlage für die **Kommanditgesellschaft auf Aktien** (KGaA) ist nicht ein eigenständiges Gesetz, sondern das Zweite Buch im AktG (§§ 278 ff. AktG). Die KGaA wird nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG als Kapitalgesellschaft behandelt und unterliegt beim Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale der Körperschaftsteuerpflicht. 60

Bei der Ermittlung des Einkommens der KGaA werden gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG die Gewinnanteile, die an die Komplementäre auf ihre Komplementäreinlagen oder als Vergütungen für die Geschäftsführung der Komplementäre verteilt werden, als abzugsfähige Aufwendungen behandelt, so dass im Ergebnis nur die Gewinnanteile von der Körperschaftsteuer erfasst werden, die auf das Kapital der Kommanditaktionäre entfallen (s. auch Kapitel 2.2.1.1.2).

Für Zwecke der Gewerbesteuer werden die Gewinnanteile der Komplementäre dem Gewinn aus Gewerbe gem. § 8 Nr. 4 GewStG allerdings wieder hinzugerechnet.

Die **Gesellschaft mit beschränkter Haftung** (GmbH) basiert auf dem Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) vom 20. 4. 1892 (RGBl 1892 477, i. d. F. der Bekanntmachung vom 20. 5. 1898, RGBl 1898 846) mit zahlreichen Änderungen. 61

**Kapitalanlagegesellschaften** auf der Grundlage des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG) i. d. F. der Bekanntmachung vom 9. 9. 1998 (BGBl 1998 I 2726) mit einigen Änderungen dürfen gem. § 1 Abs. 3 KAAG nur in der Rechtsform der Aktiengesellschaft (Regelfall) oder der Gesellschaft mit beschränkter Haftung betrieben werden. 62

Als Kapitalgesellschaften sind die Kapitalanlagegesellschaften deshalb Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Bei den gebildeten selbständigen Sondervermögen handelt es sich um Zweckvermögen des privaten Rechts i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG (R 2 Abs. 5 KStR), das durch Widmung einem bestimmten Zweck dient (Rdn. 83). Das Zweckvermögen, insbes. Investmentfonds, ist grundsätzlich von der Steuerpflicht befreit (s. Kapitel 3.2).



## MERKE

63

Kapitalgesellschaften, insbes.

- ▶ Europäische Gesellschaften, derzeit die Societas Europaea und die Societas Privata Europaea,
  - ▶ Aktiengesellschaften,
  - ▶ Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung
- sind Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.

64 Ob es sich bei Gesellschaften ausländischen Rechts, die nach einem nationalen Recht gegründet sind, um Kapitalgesellschaften handelt, muss im Einzelfall untersucht werden (s. Kapitel 2.2.1.1.4).

#### 2.2.1.1.1.2 Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften

65 Zu den Genossenschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG gehören die **Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften** einschließlich der Europäischen Genossenschaften.

66 Rechtsgrundlage für die Genossenschaften (Gen) ist das Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (GenG) vom 19. 8. 1994 (BGBl 1994 I 2202, i. d. F. der Bekanntmachung vom 16. 10. 2006, BGBl 2006 I 2230) mit einigen Änderungen.

67 Als **Europäische Genossenschaft** kann eine **Societas Cooperativa Europaea** (SCE) gegründet werden (s. Kapitel 2.1.1.3).



## MERKE

68

Genossenschaften, nämlich

- ▶ Erwerbsgenossenschaften,
- ▶ Wirtschaftsgenossenschaften und
- ▶ Europäische Genossenschaften

sind Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

#### 2.2.1.1.1.3 Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit

69 Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG sind Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit.

70 Für die **Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit** (VVaG) gelten §§ 15 ff. des Gesetzes über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen, kurz Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) i. d. F. vom 17. 12. 1992 (BGBl 1993 I 2) mit wenigen Änderungen.

71 Durch Art. 3 Nr. 1 des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes vom 9. 12. 2004 (BGBl 2004 I 3310, BStBl 2004 I 1158) sind **Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit** in § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2005 eingefügt worden.



MERKE

72

Vereine auf Gegenseitigkeit, nämlich

- ▶ Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und
- ▶ Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit

sind Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG.

#### 2.2.1.1.1.4 Sonstige juristische Personen des privaten Rechts

Bei den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG kann es sich im Gegensatz zu den Steuersubjekten der Nr. 5 ausschließlich um rechtsfähige Steuersubjekte handeln. 73

Als sonstige juristische Personen des privaten Rechts kommen eingetragene Vereine, wirtschaftliche Vereine und rechtsfähige privatrechtliche Stiftungen in Betracht (R 2 Abs. 2 Satz 1 KStR).

Ein Verein, dessen Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, erlangt gem. § 21 BGB Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das **Vereinsregister** des zuständigen Amtsgerichtes. Aus dem nicht wirtschaftlichen Verein wird dadurch ein **eingetragener Verein**. 74

Ein **wirtschaftlicher Verein** erlangt gem. § 22 BGB Rechtsfähigkeit durch staatliche Verleihung. 75

Zur Entstehung einer **rechtsfähigen privatrechtlichen** Stiftung sind gem. § 80 BGB das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes erforderlich. 76

Rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts fallen nicht unter § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG. Vielmehr ist insoweit ggf. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG zu prüfen (R 2 Abs. 2 Satz 2 KStR).



MERKE

77

Als sonstige juristische Personen des privaten Rechts sind

- ▶ eingetragene Vereine,
- ▶ wirtschaftliche Vereine und
- ▶ rechtsfähige privatrechtliche Stiftungen

Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG.

#### 2.2.1.1.1.5 Juristische Personen des privaten Rechts

Aus der Formulierung „sonstige“ in § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG ergibt sich nachträglich, dass es sich bei den Steuersubjekten der Nr. 1–4 KStG um juristische Personen des privaten Rechts handelt. 78



## MERKE

Juristische Personen des privaten Rechts, nämlich

- ▶ Kapitalgesellschaften,
- ▶ Genossenschaften,
- ▶ Vereine auf Gegenseitigkeit und
- ▶ sonstige juristische Personen des privaten Rechts

sind Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1–4 KStG.

### 2.2.1.1.1.6 Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts

79 Im Unterschied zu § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG sind die Steuersubjekte i. S. d. 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG **nichtrechtsfähig**.

80 Einem **nichtrechtsfähigen Verein** fehlt die Rechtsfähigkeit, weil diese weder durch eine Eintragung in das Vereinsregister begründet noch staatlich verliehen wurde. Auf solche Vereine finden gem. § 54 BGB die Vorschriften über Gesellschaften Anwendung. Diese Vorschriften befinden sich in den §§ 705 ff. BGB.

Trotz bürgerlich-rechtlichen Gemeinsamkeiten werden nichtrechtsfähige Vereine und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts als Steuersubjekte unterschiedlich behandelt.

Nichtrechtsfähige Vereine sind Steuersubjekte bei der Körperschaftsteuer, während bei Gesellschaften des bürgerlichen Rechts deren Gesellschafter mit ihren Einkünften aus der Beteiligung von der Einkommensteuer erfasst werden (s. Kapitel 1.3. und Kapitel 2.2.1.1.2).



## MERKE

Merkmale eines nichtrechtsfähigen Vereins sind im Gegensatz zu einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts:

- ▶ eine Verfassung, die der von Körperschaften gleicht,
- ▶ Organe (Vorstand und Mitgliederversammlung) und
- ▶ die Unabhängigkeit vom Wechsel der Mitglieder.

Die Zuordnung zu den nichtrechtsfähigen Vereinen oder zu den Gesellschaften des bürgerlichen Rechts ist im Einzelfall zu prüfen.

**BEISPIELE:** für nichtrechtsfähige Vereine:

- ▶ Betrieb einer Werkskantine durch den Betriebsrat eines Unternehmens,
- ▶ großer Investment-Klub (unabhängig vom Mitgliederbestand).

**BEISPIELE:** für Gesellschaften des bürgerlichen Rechts:

- ▶ Laborgemeinschaft von Ärzten,
- ▶ kleiner Investment-Klub (abhängig vom Mitgliederbestand).

**Nichtrechtsfähigen Anstalten und Stiftungen** fehlt die Rechtsfähigkeit, weil diese weder staatlich verliehen noch genehmigt oder anerkannt wurde. 81

Träger dieser Anstalten und Stiftungen sind häufig rechtsfähige Vereine oder juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Um **Zweckvermögen des privaten Rechts** i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG handelt es sich, wenn selbständiges Sondervermögen gebildet wird, das durch Widmung einem bestimmten Zweck dient (R 2 Abs. 5 KStR). Dazu gehören u. a. Sammelvermögen i. S. d. § 1914 BGB, Wertpapier-Sondervermögen, also Investmentfonds, und andere Fonds-Sondervermögen (s. Kapitel 2.2.1.1.5). Das Zweckvermögen ist grundsätzlich von der Steuerpflicht befreit (s. Kapitel 3.2). 82



#### MERKE

83

Nichtrechtsfähige Steuersubjekte, nämlich

- ▶ nichtrechtsfähige Vereine,
- ▶ nichtrechtsfähige Anstalten,
- ▶ nichtrechtsfähige Stiftungen und
- ▶ nichtrechtsfähige andere Zweckvermögen des privaten Rechts

sind Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG.

Die Steuerpflicht bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen wird durch § 3 KStG abgegrenzt (s. Kapitel 2.5.1). 84

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

Unter § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG können ausschließlich Betriebe gewerblicher Art von **inländischen** juristischen Personen des öffentlichen Rechts fallen, da sich die Steuerpflicht ausländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts nach § 2 Nr. 1 KStG richtet (R 2 Abs. 3 KStR). 85

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind rechtsfähige Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Zweckverbände.

**Juristische Personen des öffentlichen Rechts** sind insbes.

- ▶ Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Regierungsbezirke, Kreise, Städte, Gemeinden),
- ▶ öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften,
- ▶ Berufsverbände mit öffentlich-rechtlichem Charakter (Kammern, Innungen) und
- ▶ Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts.

Soweit die juristischen Personen des öffentlichen Rechts öffentliche Gewalt ausüben, sind sie nicht unbeschränkt steuerpflichtig. 86

Der Bereich der reinen Vermögensverwaltung wird steuerlich nicht erfasst. Steuerabzugspflichtige Einkünfte können aber gem. § 2 Nr. 2 KStG der beschränkten Steuerpflicht besonderer Art unterliegen (s. Kapitel 2.4).

Die unbeschränkte Steuerpflicht kann sich bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts insoweit ergeben, als sie einen Betrieb gewerblicher Art oder mehrere Betriebe gewerblicher Art unterhält. Eine Eingrenzung dieser partiellen Steuerpflicht ergibt sich aus § 4 KStG (s. Kapitel 2.5.2). Das Einkommen der einzelnen Betriebe ist gesondert zu ermitteln, und die Körperschaftsteuer wird gesondert festgesetzt.



## MERKE

Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind

- ▶ Betriebe gewerblicher Art von
- ▶ inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

### 2.2.1.1.2 Abgrenzung zu Einkommensteuersubjekten

- 87 Natürliche Personen als Gesellschafter von **Personengesellschaften** werden mit ihren Gewinnanteilen und Vergütungen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die Personengesellschaft gewerblich tätig oder gewerblich geprägt ist, im Rahmen des zu versteuernden Einkommens von der **Einkommensteuer** erfasst (s. Kapitel 1.3).

Da an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind, werden die Einkünfte gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2. a) AO einheitlich und gesondert festgestellt.

Bei den Gesellschaften i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt es sich um solche, bei denen der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist. Zu diesen **Mitunternehmergesellschaften** gehören ausdrücklich offene Handelsgesellschaften (§§ 105 ff. HGB) und Kommanditgesellschaften (§§ 161 ff. HGB) einschließlich einer GmbH & Co. KG, aber auch Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (§§ 705 ff. BGB) und atypische stille Gesellschaften (stille Gesellschaft §§ 230 ff. HGB).

- 88 Eine **GmbH & Co. KG**, deren alleiniger Komplementär eine GmbH ist, ist als Kommanditgesellschaft nicht Steuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, da sie keine Kapitalgesellschaft ist. Sie kommt auch nicht als nichtrechtsfähiger Verein i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG in Betracht. Da ihr Einkommen bei den Gesellschaftern zu versteuern ist, wird sie auch nicht nach § 3 Abs. 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig. (H 2 KStH „GmbH & Co. KG“). Der Anteil am Gewinn der KG, der auf die GmbH entfällt, unterliegt im Rahmen des Einkommens der GmbH bei dieser der Körperschaftsteuer.
- 89 Bei einer **Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)** handelt es sich zwar grundsätzlich gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG um eine Kapitalgesellschaft, bei der aber im Ergebnis nur die Gewinnanteile von der Körperschaftsteuer erfasst werden, die auf das Kapital der **Kommanditaktionäre** entfallen (s. Kapitel 2.2.1.1.1). Die Gewinnanteile, die an die Komplementäre auf ihre Komplementäreinlagen oder als Vergütungen für die Geschäftsführung durch die Komplementäre verteilt werden, werden bei natürlichen Personen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG versteuert. Die Dividenden, die an die Kommanditaktionäre ausgeschüttet werden, gehören bei diesen zu den Ein-

künften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn die Aktien im Privatvermögen gehalten werden.

**Einkommensteuersubjekte** sind i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG natürliche Personen als Gesellschafter von Personengesellschaften bzw. Mitunternehmergesellschaften insbes. von

- ▶ offenen Handelsgesellschaften,
- ▶ Kommanditgesellschaften einschließlich GmbH & Co. KG (der Gewinnanteil für die GmbH unterliegt bei dieser jedoch der Körperschaftsteuer),
- ▶ Gesellschaften des bürgerlichen Rechts,
- ▶ atypisch stillen Gesellschaften.



#### MERKE

Sonderfall Kommanditgesellschaft auf Aktien: grundsätzlich Kapitalgesellschaft, aber Komplementäre als Einkommensteuersubjekte (Steuersubjekte i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Die **Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)** ist eine Mitunternehmergesellschaft, da nach Art. 3 Abs. 1 EWIV-VO die Gewinne nicht für sich selbst, sondern für die EWIV-Gesellschafter erzielt. Eine Besteuerung durch die Körperschaftsteuer kommt also nicht in Betracht. 90

#### 2.2.1.1.3 Gesellschaften, Genossenschaften und Vereine nach europäischem Recht

Als Gesellschaften, Genossenschaften und Vereine nach europäischem Recht, die also nach **supranationalem** Recht gestaltet sind, gibt es derzeit die **Societas Europaea (SE)**, die **Societas Privata Europaea (SPE)** und die **Societas Cooperativa Europaea (SCE)** (s. Kapitel 2.2.1.1.1). 91

Seit vielen Jahren ist ein Europäischer Verein in Vorbereitung.

#### 2.2.1.1.4 Gesellschaften ausländischen Rechts nach nationalem Recht

Für die zivilrechtliche Beurteilung von **Gesellschaften ausländischen Rechts**, die nach dem nationalen Recht eines ausländischen Staates gegründet wurden, sind zwei gegensätzliche Theorien zu bedenken (Vfg. OFD Hannover vom 15. 4. 2005 – S 2700 – 2 – StO 241). 92

Nach der **Gründungstheorie**, die vor allem in den anglo-amerikanischen Rechtskreisen weit verbreitet ist, bestimmt sich der Status einer Gesellschaft grundsätzlich nach dem Recht des Staates, in dem sie rechtswirksam gegründet worden ist. Diese einmal erworbene Rechtsfähigkeit geht auch dann nicht verloren, wenn die Gesellschaft ihren tatsächlichen Verwaltungssitz (Ort der Geschäftsleitung) vom Gründungsstaat in ein anderes Land verlegt.

Das deutsche Internationale Zivilrecht stellt abweichend von der Gründungstheorie nach der **Sitztheorie** bei der Beurteilung der Rechtsfähigkeit von ausländischen Gesell-

schaften, die ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in das Inland verlegen, auf die Rechtsordnung ab, die am Verwaltungssitz gilt. Zur Anwendbarkeit bzw. Nichtanwendbarkeit dieser Theorie s. Rdn. 94.



## MERKE

Zivilrechtliche Beurteilung ausländischer Kapitalgesellschaften nach der Verlegung des Verwaltungssitzes in das Inland:

- ▶ Ohne Gründung der Gesellschaft nach deutschem Recht
- ▶ keine Rechtsfähigkeit in Deutschland.

- 93 Die Rechtsfähigkeit einer ausländischen Kapitalgesellschaft bleibt nach einer Verlegung des Verwaltungssitzes in Deutschland nur dann weiter bestehen, wenn das ausländische Recht die Sitzverlegung zulässt und die Kapitalgesellschaft die Bedingungen erfüllt, an die das deutsche Recht die Rechtsfähigkeit knüpft.

Für die zivilrechtliche Anerkennung der Rechtsfähigkeit in Deutschland muss deshalb die Kapitalgesellschaft mit Verwaltungssitz in Deutschland nach deutschem Recht gegründet sein.



## MERKE

Zivilrechtliche Beurteilung ausländischer Kapitalgesellschaften nach der Verlegung des Verwaltungssitzes in das Inland:

- ▶ Sitzverlegung nach dem ausländischen Recht zulässig,
- ▶ Voraussetzungen der Anerkennung nach deutschem Recht erfüllt und
- ▶ Gründung der Gesellschaft nach deutschem Recht erfolgt.

- 94 Der in Deutschland vertretene Sitztheorie ist der EuGH in verschiedenen Urteilen in 2002 und 2003 allerdings entgegengetreten. Die Urteile führen im Rahmen der EU zur Anwendung der Gründungstheorie. Danach erlangt eine Kapitalgesellschaft Rechtsfähigkeit, wenn sie nach dem **Recht eines Mitgliedsstaates** der EU wirksam gegründet wurde. Die anderen Mitgliedsstaaten haben die Gesellschaft auch in ihrem Land anzuerkennen und als rechtsfähig zu behandeln. Dies hat bei der steuerrechtlichen Beurteilung erhebliche Auswirkungen.



## MERKE

Zivilrechtliche Beurteilung ausländischer Kapitalgesellschaften nach der Verlegung des Verwaltungssitzes von einem Mitgliedsstaat der EU in das Inland:

- ▶ Gründung der Gesellschaft nach dem Recht eines Mitgliedsstaates wirksam,
- ▶ Rechtsfähigkeit ist nach Urteilen des EuGH aufgrund der Gründungstheorie in Deutschland anzuerkennen.

Für die steuerrechtliche Beurteilung von Gesellschaften ausländischen Rechts ist zu unterscheiden, ob die Gesellschaft nach dem Recht eines Staates außerhalb der EU oder nach dem Recht eines Mitgliedsstaates der EU gegründet ist (Vfg. OFD Hannover vom 15. 4. 2005 – S 2700 – 2 – StO 241). 95

Ist eine **Gesellschaft nach dem Recht eines Staates außerhalb der EU** gegründet, so schließt eine fehlende Rechtsfähigkeit in Deutschland die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nicht aus. Diese kann sich aus § 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V. m. § 3 Abs. 1 KStG ergeben (Vfg. OFD Hannover vom 15. 4. 2005 – S 2700 – 2 – StO 241). 96

Um festzustellen, ob eine Gesellschaft, die nach ihren Statuten ihren Sitz im Ausland außerhalb der EU hat und ihren tatsächlichen Verwaltungssitz nach Deutschland verlegt hat, körperschaftsteuerpflichtig ist, wird zunächst ein **Typenvergleich** vorgenommen. In diesem ist zu prüfen, ob die Gesellschaftsform einem der in § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 KStG aufgeführten Steuersubjekt hinsichtlich Organisation und Struktur entspricht.

Für einen Typenvergleich können als erster Anhaltspunkt die Tabellen 1 und 2 zum BMF-Schreiben vom 24. 12. 1999 (BStBl 1999 I 1076 ff.) herangezogen werden (H2 KStH). Es handelt sich allerdings nur um einen **formalen** Vergleich der Gesellschaftsformen.

TAB. 3: Beispiele für einen formalen Typenvergleich der Gesellschaftsformen			
Staat	Abk.	Rechtsform	vergleichbar mit
Argentinien		Sociedad de responsabilidad limitada Sociedad colectiva	GmbH OHG
Australien	PC Ltd.	Public Company limited by shares Limited Partnership	AG KG
Brasilien	SA	Sociedade Anonima Sociedade em Conta de Participacao	AG Stille Gesellschaft
Japan		Mitsubishi Kaisha Goshi Kaisha	GmbH KG
Kanada	Ldt. Inc.	Corporation General Partnership	AG OHG
Schweiz	AG/SA	Aktiengesellschaft Einfache Gesellschaft	AG GbR
Südafrika	(Pty) Ltd	Private oder Propriety Company Partnership	GmbH OHG
Türkei	A. S. Kom. Srk.	Anonim Sirket Kommandit Sirket	AG KG
USA	Corp.	Business Corporation Unincorporated Joint Venture	AG GbR

Wenn durch den Typenvergleich festgestellt wird, dass die Gesellschaftsform einer der in § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 KStG aufgezählten entspricht, ist zu untersuchen, ob die Einkünfte der Gesellschaft zugerechnet werden können. 97



## MERKE

Gesichtspunkte für die Untersuchung, ob die Einkünfte der Gesellschaft zugerechnet werden können, sind:

- ▶ Gesellschaft und nicht deren Gesellschafter im Grundbuch als Eigentümer von inländischem Grundvermögen eingetragen,
- ▶ Auftreten der Gesellschaft im Geschäftsverkehr nach außen immer **im eigenen Namen**,
- ▶ Auftreten von Anteilseignern stets ausdrücklich und erkennbar **im Namen der Gesellschaft**,
- ▶ Abschluss aller maßgebenden Verträge unter Beachtung der vorstehenden Gesichtspunkte.

Erst danach kann entschieden werden, ob die Gesellschaft in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist oder nicht.

- 98 Auch ohne sich nach den deutschen Gründungsvorschriften in das Handelsregister eintragen zu lassen, kann die ausländische Gesellschaft unter § 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 3 Abs. 1 KStG fallen und unbeschränkt steuerpflichtig sein (vgl. BFH vom 13.11.1991, BStBl 1992 II 263, und BFH vom 23.6.1992, BStBl 1992 II 972).



## MERKE

Steuerrechtliche Beurteilung einer Gesellschaft aus einem Staat außerhalb der EU nach Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes nach Deutschland:

- ▶ Feststellung durch Typenvergleich, dass Gesellschaftsform einer der in § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 KStG aufgeführten Steuersubjekten entspricht und
- ▶ Einkünfte werden der Gesellschaft und nicht den Gesellschaftern zugerechnet, aber
- ▶ keine Eintragung in das deutsche Handelsregister.

Rechtsfolge ist die unbeschränkte Steuerpflicht i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 3 Abs. 1 KStG.

- 99 Beantragt die ausländische Gesellschaft die Eintragung in das Handelsregister – z. B. als Kapitalgesellschaft – und wird sie auch tatsächlich als solche eingetragen, kann sie unter die § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG fallen und unbeschränkt steuerpflichtig sein.



## MERKE

Steuerrechtliche Beurteilung einer Gesellschaft aus einem Staat außerhalb der EU nach Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes nach Deutschland:

- ▶ nach Feststellung durch Typenvergleich, dass Gesellschaftsform einer der in § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 KStG aufgeführten Steuersubjekten entspricht,

- ▶ Zurechnung der Einkünfte der Gesellschaft und nicht den Gesellschaftern und
- ▶ Eintragung in das deutsche Handelsregister.

Rechtsfolge ist die unbeschränkte Steuerpflicht i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.

Da verschiedene Urteile des EuGH in 2002 und 2003 im Rahmen der EU zur Anwendung der Gründungstheorie auch in Deutschland führen (Vfg. OFD Hannover vom 15. 4. 2005 – S 2700 – 2 – StO 241), obwohl für Gesellschaften ausländischen Rechts die Sitztheorie angewendet wurde, erlangt eine **Kapitalgesellschaft nach dem Recht eines Mitgliedsstaates der EU** Rechtsfähigkeit, wenn sie nach dem Recht eines Mitgliedsstaates wirksam gegründet wurde. Nach der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes in einen anderen Mitgliedsstaat hat dieser die Gründung anzuerkennen und die Gesellschaft auch in ihrem Land als rechtsfähig zu behandeln. 100



#### MERKE

Steuerrechtliche Beurteilung einer Kapitalgesellschaft aus einem Mitgliedsstaat der EU nach Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes nach Deutschland:

- ▶ Kapitalgesellschaft nach dem Recht eines Mitgliedsstaates wirksam gegründet.

Rechtsfolge ist die unbeschränkte Steuerpflicht i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.

Nach den vorstehenden Grundsätzen kann eine **Limited** sowohl australischen Rechts, z. B. die Proprietary limited Company (abgekürzt Pty Ltd, vergleichbar mit einer GmbH), als auch eine englischen Rechts, z. B. die Private company limited by shares (abgekürzt Ltd., vergleichbar mit einer GmbH) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein, allerdings ohne eine Eintragung in das deutsche Handelsregister nach unterschiedlichen Rechtsgrundlagen. 101

**BEISPIELE:** für eine mögliche unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht einer Limited ohne Eintragung in das deutsche Handelsregister:

- ▶ gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 3 Abs. 1 KStG: für eine Limited australischen Rechts,
- ▶ gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG: für eine Limited englischen Rechts.

Nach einer Eintragung in das deutsche Handelsregister wird die Limited australischen Rechts Steuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.

Da die Limited englischen Rechts in Deutschland wegen der schnellen und kostengünstigen Gründung und wegen ihres sehr geringen Haftungsumfangs sehr stark verbreitet ist, erscheint es sinnvoll, deren steuerliche Behandlung zu klären (s. Vfg. OFD Hannover vom 15. 4. 2005 – S 2700 – 2 – StO 241). 102



#### MERKE

Bei der Besteuerung einer Limited englischen Rechts nach ordnungsmäßiger Gründung in England gilt unbeschränkte Steuerpflicht als Kapitalgesellschaft in England.

Besteuerung einer Limited englischen Rechts in Deutschland:

- ▶ nach Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes nach Deutschland und
- ▶ Eintragung der Limited als inländische Zweigniederlassung, die im Grunde die Hauptniederlassung ist, in das deutsche Handelsregister (nach HGB grundsätzlich erforderlich), aber auch ohne Eintragung in das deutsche Handelsregister:

Rechtsfolge ist die unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG in Deutschland mit Gewinnermittlung

- ▶ aufgrund einer Eintragung im Handelsregister nach den Vorschriften des HGB,
- ▶ ohne Eintragung ggf. nach § 141 AO oder durch Einnahmeüberschussrechnung.

- 103 Die Rechtsform einer Limited ist in den USA wegen der zivilrechtlichen Flexibilität in der gesellschaftsvertraglichen Gestaltung und wegen der sehr beschränkten Haftung der Gesellschafter sehr beliebt.

Die Frage, ob eine **Limited US-amerikanischen Rechts**, nämlich die Limited Liability Company (abgekürzt LLC) als Körperschaft oder als Personengesellschaft mit entsprechenden Rechtsfolgen einzuordnen ist, kann nur im Einzelfall entschieden werden (BMF-Schreiben vom 19. 3. 2004, BStBl 2004 I 411).

**BEISPIELE:** Besteuerung einer Limited US-amerikanischen Rechts in **Deutschland** nach ordnungsmäßiger Gründung in den USA

- ▶ entsprechend Option der Gesellschafter, als Personengesellschaft (trotz sehr beschränkter Haftung!) oder als Körperschaft,
- ▶ ohne Ausübung einer Option als Personengesellschaft (Regelfall).

Besteuerung einer Limited US-amerikanischen Rechts in Deutschland **nach Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes nach Deutschland:**

- ▶ Einordnung der LLC
  - als körperschaftsteuerliches Gebilde oder
  - als Personengesellschaft oder
  - als **unselbständige** Niederlassung (Betriebstätte) des einzigen Gesellschafters der LLC.
- ▶ Kriterien für die Einordnung als typisch körperschaftsteuerliche Merkmale:
  - Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung,
  - beschränkte Haftung der Gesellschafter,
  - freie Übertragbarkeit der Anteile,
  - Gewinnzuteilung nach dem Beschluss der Gesellschafterversammlung,
  - Kapitalaufbringung durch Einlage der Gesellschafter,
  - unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft,
  - Gewinnverteilung nach dem Verhältnis der Aktiennennbeträge bzw. nach Geschäftsanteilen,
  - formale Gründungsvoraussetzungen.

Das heißt: Eine generelle Einordnung ist also **nicht** möglich, Entscheidung im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Merkmale.

#### 2.2.1.1.5 Wirtschaftliche Zusammenschlüsse

- 104 **Verbundene Unternehmen** i.S.d. § 15 AktG, insbes. **Konzerne** i.S.d. § 18 AktG, sind rechtlich selbständig. Steuersubjekt bei der Körperschaft kann entsprechend der Ein-

ordnung in § 1 Abs. 1 Nr. 1–6 KStG nur das **einzelne** Unternehmen sein, nicht aber die Gesamtheit der verbundenen Unternehmen.

Bei **Beteiligungen** an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen ist zu prüfen, ob bestimmte Bezüge und Gewinne gem. § 8b KStG außer Ansatz bleiben (s. Kapitel 4.3.2).

Es ist außerdem zu prüfen, ob körperschaftsteuerlich eine **Organschaft** i. S. d. §§ 14 ff. KStG vorliegt. Die Organgesellschaft bleibt zwar selbständig, aber im Fall eines Gewinnabführungsvertrags ist bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen (s. Kapitel 5.3).

Im Fall von internationalen Beteiligungen kommt eine Besteuerung **ausländischer Einkunftsteile** entsprechend § 26 KStG in Betracht (s. Kapitel 5.4).

**Kartelle** als Zusammenschlüsse von Unternehmen zur Regelung der Kooperation der Beteiligten, in besonders enger Form als **Syndikat**, sind – wenn sie überhaupt wettbewerbsrechtlich zulässig sind – nicht an eine bestimmte Rechtsform gebunden. Hat das Kartell die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, so kann es Steuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG sein; ist die Rechtsform ein Verein, kommt § 1 Abs. 1 Nr. 4 oder 5 KStG in Betracht. Die an dem Kartell beteiligten Unternehmen bleiben rechtlich selbständig.

Unternehmen können wirtschaftlich auch als **Interessengemeinschaften**, **Konsortien** oder **Arbeitsgemeinschaften** zusammengeschlossen sein. Diese weniger straffen Zusammenschlüsse erfolgen i. d. R. nur in bestimmten Teilbereichen oder nur für bestimmte Zwecke und sind hauptsächlich als Gesellschaften bürgerlichen Rechts organisiert. Als Körperschaftsteuersubjekte kommen sie deshalb nicht in Betracht.

### 2.2.1.2 Geschäftsleitung

Als Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs. 1 KStG für die unbeschränkte Steuerpflicht (s. Kapitel 2.2.1) muss die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. Nr. 1–6 ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. 105

**Geschäftsleitung** ist gem. § 10 AO der Mittelpunkt der **geschäftlichen Oberleitung**. Im Einzelfall bestimmt sie sich nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse. 106

Dabei ist nicht entscheidend, wo der Geschäftsverkehr stattfindet, sondern wo der für die Geschäftsführung **maßgebende Wille** bei den organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen gebildet wird und die für den Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht getroffen werden.

Im Regelfall handelt es sich bei diesem Ort um die Geschäftsräume des leitenden Geschäftsführers. Der Ort muss aber nicht notwendigerweise ein Büro sein, vielmehr kann der Ort der geschäftlichen Oberleitung auch die Wohnung des Geschäftsführers oder ein Container sein.

Entscheidend für die Zuordnung der Geschäftsleitung ist nicht die technische, sondern die **kaufmännische Geschäftsleitung**.



## MERKE

Geschäftsleitung nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse:

- ▶ Ort, an dem der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird und
- ▶ die für den Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht
- ▶ von der kaufmännischen Geschäftsleitung getroffen werden.

Es handelt sich dann um den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung i. S. d. § 10 AO.

Der Ort der Geschäftsleitung kann zu einem bestimmten Zeitpunkt nur an einem einzigen Ort und nicht an mehreren Orten gleichzeitig sein. Im Fall einer Verlegung vom Inland in das Ausland oder vom Ausland in das Inland ist ein Wechsel der Steuerpflicht (s. Kapitel 2.6) und ggf. der Verlust oder die Beschränkung des Besteuerungsrechtes der Bundesrepublik Deutschland gem. § 12 KStG (s. Kapitel 5.2) zu beurteilen.

### 2.2.1.3 Sitz

- 107 Alternativ zur Geschäftsleitung ist Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs. 1 KStG für die unbeschränkte Steuerpflicht der **Sitz** der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. Nr. 1–6.
- 108 **Sitz** ist gem. § 11 AO der Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.

Der Sitz muss nicht mit dem Ort der Geschäftsleitung übereinstimmen. Die Bestimmung des Sitzes ist für die unbeschränkte Steuerpflicht nur erforderlich, wenn sich die Geschäftsleitung im Ausland befindet.

Bei Kapitalgesellschaften ist der Sitz eindeutig zu ermitteln. Der Sitz einer GmbH ist gem. § 4a GmbHG der Ort, den der **Gesellschaftsvertrag** bestimmt. Der Sitz einer Aktiengesellschaft ist gem. § 5 AktG der Ort, den die **Satzung** bestimmt.

Der Sitz wird gem. § 39 Abs. 1 AktG bzw. § 10 Abs. 1 GmbHG jeweils **in das Handelsregister** mit konstitutiver Wirkung **eingetragen**.

Bei den anderen Steuersubjekten kann die Bestimmung des Sitzes schwierig sein, da insbes. bei nicht rechtsfähigen Stiftungen oder Vereinen eine satzungsmäßige Festlegung nicht vorgeschrieben ist.



## MERKE

Sitz bei Kapitalgesellschaften

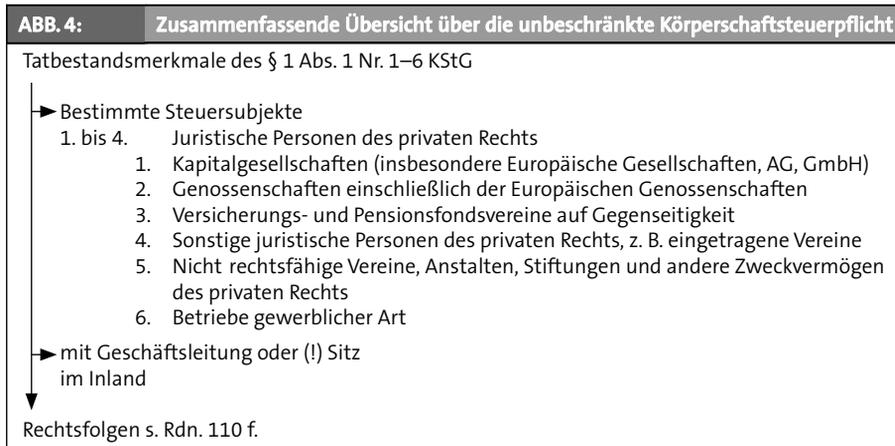
- ▶ gem. § 4a GmbHG oder
- ▶ gem. § 5 AktG

durch Gesellschaftsvertrag oder Satzung i. S. d. § 11 AO bestimmt.

Sehr bedeutsam wird die Frage nach dem Sitz, wenn eine **Gesellschaft ausländischen Rechts**, die nach dem nationalen Recht eines ausländischen Staates gegründet wurde, ihren Verwaltungssitz nach Deutschland verlegt (s. Kapitel 2.2.1.1.4).

### 2.2.1.4 Inland

**Inland** ist gem. § 1 Abs. 3 KStG das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland (ohne Ausnahmen) und auch der Anteil am Festlandssockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes, z. B. Erdöl, erforscht oder ausgebeutet werden. 109



### 2.2.2 Rechtsfolgen

Wenn Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1–6 KStG ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, sind sie gem. § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. 110

Gemäß § 1 Abs. 2 KStG erstreckt sich die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht auf **sämtliche Einkünfte**. Da sich die beschränkte Steuerpflicht i. S. d. § 2 KStG ausdrücklich auf inländische Einkünfte erstreckt, handelt es also bei sämtlichen Einkünften für Zwecke der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht um **inländische** und **ausländische Einkünfte**. 111

Vorrang vor § 1 Abs. 2 KStG haben gem. § 2 AO **Doppelbesteuerungsabkommen** mit anderen Staaten, die insbes. die **Steuerbefreiung** in einem der beiden Staaten (Freistellungsmethode), die **Anrechnung** der ausländischen Steuer auf die deutsche Steuer (Anrechnungsmethode, s. § 26 Abs. 1 und 6 KStG i. V. m. § 50 Abs. 6 EStG) oder die **Abzugsfähigkeit** der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte (Abzugsmethode, s. § 26 Abs. 6 KStG i. V. m. § 34c Abs. 5 EStG) vorsehen, und sonstige zwischenstaatliche Verträge i. S. d. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG.



## MERKE

Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 KStG

- ▶ sämtliche inländischen und ausländischen Einkünfte,
- ▶ ggf. Freistellungs-, Anrechnungs- oder Abzugsmethode.

### 2.2.3 Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht

- 112 Kapitalgesellschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG entstehen durch Eintragung in das Handelsregister. Vor der Eintragung bestehen sie gem. § 41 AktG bzw. § 11 Abs. 1 GmbHG zivilrechtlich nicht. Die Eintragung ist demnach **konstitutiv** und begründet die Rechtsfähigkeit. Vor der Eintragung handelt es sich bei Ein-Mann-Gesellschaften um Einzelunternehmen, ansonsten um Gesellschaften des bürgerlichen Rechts i. S. d. §§ 705 ff. BGB oder durch Aufnahme eines Handelsgewerbes um offene Handelsgesellschaften (OHG) i. S. d. §§ 105 ff. HGB.
- 113 Körperschaftsteuerrechtlich gibt es keine gesetzliche Bestimmung über den Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht. Aber aufgrund gesicherter Rechtsprechung beginnt sie entsprechend R 2 Abs. 4 Satz 1 KStR nicht erst mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit, sondern die Steuerpflicht erstreckt sich auch auf die mit der notariellen Beurkundung der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrages errichtete **Vorgesellschaft** (Kapitalgesellschaft in Gründung).

Das gilt im Fall einer unechten Vorgesellschaft nicht. Um eine solche handelt es sich gem. H 2 KStH, wenn die Gründer nicht die Absicht haben, die Eintragung in das Handelsregister zu erreichen, oder wenn aufgrund von Eintragungshindernissen die Vorgesellschaft zum Dauerzustand wird oder wenn nach Ablehnung des Eintragungsantrags eine Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern nicht erfolgt.

Neben den sich aus H 2 KStH im Wege des Umkehrschlusses ergebenden Voraussetzungen müssen weitere Voraussetzungen für die Vorgesellschaft aufgrund der Rechtsprechung mit der Folge gegeben sein, dass die Vorgesellschaft und die später entstehende Kapitalgesellschaft als dasselbe Steuersubjekt behandelt werden und damit die Körperschaftsteuerpflicht bereits mit der Vorgesellschaft beginnt.



## MERKE

Voraussetzungen für die Berücksichtigung als Vorgesellschaft:

- ▶ Notarielle Beurkundung der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrages,
- ▶ Vorhandensein von Vermögen durch geleistete Einlagen oder durch bestehende Einzahlungsansprüche,
- ▶ Aufnahme einer nach außen gerichteten Geschäftstätigkeit (strittig),
- ▶ keine Hindernisse für die Eintragung in das Handelsregister und
- ▶ zeitnahe Eintragung in das Handelsregister.

Von der Vorgesellschaft ist die **Vorgründungsgesellschaft** zu unterscheiden. Diese erstreckt sich gem. H 2 KStH auf die Zeit zwischen der Vereinbarung über die Errichtung einer Kapitalgesellschaft bis zur notariellen Beurkundung der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrages. Die Vorgründungsgesellschaft ist weder mit der Vorgesellschaft noch mit der später entstehenden Gesellschaft identisch. Soweit ihre Gesellschafter natürliche Personen sind, werden ihre Gewinnanteile und Vergütungen von der Einkommensteuer erfasst (s. Kapitel 2.2.1.2). 114



## MERKE

115

Entstehung einer Kapitalgesellschaft und Beginn ihrer unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht:

- ▶ Beschluss zur Gründung (Vorsatzung bzw. Vorvertrag)
  - zivilrechtlich:  
Entstehung eines Einzelunternehmens, einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder einer offenen Handelsgesellschaft
  - steuerrechtlich:  
Entstehung der Vorgründungsgesellschaft
- ▶ Notarielle Beurkundung der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrages
  - zivilrechtlich:  
unverändert Einzelunternehmen, Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder offene Handelsgesellschaft
  - steuerrechtlich:  
Entstehung der Vorgesellschaft (Kapitalgesellschaft in Gründung), Beginn der Körperschaftsteuerpflicht
- ▶ Eintragung im Handelsregister
  - zivilrechtlich:  
Entstehung der Kapitalgesellschaft
  - steuerrechtlich:  
Körperschaftsteuerpflicht

Rechtsfolge ist die Identität der Vorgesellschaft mit der später entstehenden Kapitalgesellschaft und steuerrechtlich die Körperschaftsteuerpflicht ab Entstehung der Vorgesellschaft.

Auch für die übrigen Körperschaftsteuersubjekte ergibt sich der Beginn der Steuerpflicht aus R 2 Abs. 4 KStR. 116

Beginn der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht bei den Steuersubjekten i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1–6 KStG:

- ▶ bei Kapitalgesellschaften mit **notarieller Beurkundung** der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrages (Kapitalgesellschaft in Gründung),
- ▶ bei Genossenschaften mit **Abschluss des Statuts** (Genossenschaft in Gründung),
- ▶ bei Versicherungs- und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit mit der **aufsichtsbehördlichen Erlaubnis** zum Geschäftsbetrieb,
- ▶ bei rechtsfähigen Vereinen mit **Abschluss der Satzung** (rechtsfähiger Verein in Gründung),
- ▶ bei anderen sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts durch **staatliche Genehmigung, Anerkennung oder Verleihung**,
- ▶ bei Zweckvermögen des privaten Rechts durch Errichtung, Feststellung der Satzung oder **Aufnahme einer geschäftlichen Tätigkeit**,
- ▶ bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit **Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit**.

### 2.2.4 Ende der unbeschränkten Steuerpflicht

- 117 Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1–6 KStG bestehen zivilrechtlich bis zur Löschung aus dem Handelsregister oder aus sonstigen maßgebenden Register bzw. bis zur Rücknahme der staatlichen Genehmigung, Anerkennung oder Verleihung bzw. Einstellung der Tätigkeit.
- 118 Das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht tritt aber erst mit dem Ende ihrer wirtschaftlichen Existenz ein.



#### MERKE

Ende der unbeschränkten Steuerpflicht:

- ▶ nach tatsächlicher Einstellung der Tätigkeit,
- ▶ nach Verteilung des Vermögens an Gläubiger und Gesellschafter und
- ▶ ggf. nach Ablauf eines Sperrjahres (§ 272 Abs. 1 AktG, § 73 Abs. 1 GmbHG).

- 119 Die Löschung einer Kapitalgesellschaft im Handelsregister hat also steuerrechtlich nur **deklaratorische Bedeutung**. Findet die **Abwicklung (Liquidation)** nach der Auflösung gem. § 11 KStG statt (s. Kapitel 5.1), muss also vom Registergericht ein Nachtragsliquidator bestellt werden.
- 120 Im Fall von **Umwandlungen** ist die Art der jeweiligen Umwandlung für das Ende der Steuerpflicht entscheidend.

Bei einer Verschmelzung gem. § 2 UmwG, bei einer Spaltung gem. § 123 UmwG und bei einer Vermögensübertragung gem. § 174 UmwG wird die Gesellschaft jeweils ohne

Abwicklung gem. § 2 UmwG aufgelöst. Zivilrechtlich fällt die umgewandelte Gesellschaft erst mit der Eintragung der Umwandlung weg. Steuerrechtlich endet die Steuerpflicht jedoch bereits mit Wirkung vom Umwandlungstichtag.

Bei einer **formwechselnden Umwandlung** gem. §§ 226 ff. UmwG wird lediglich die Rechtsform desselben Rechtssubjektes geändert. Da keine Vermögensübertragung stattfindet, endet die Steuerpflicht nicht.

Die Steuerpflicht kann auch mit Beginn einer **Befreiung** von der Körperschaftsteuer i. S. d. § 13 KStG enden (s. Kapitel 3.3). 121

Bei einer **Verlegung** der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das Ausland mit der Folge, dass keines der beiden Tatbestandsmerkmale in Deutschland verwirklicht ist, gilt das Steuersubjekt gem. § 12 Abs. 3 KStG als aufgelöst, und die unbeschränkte Steuerpflicht endet (s. Kapitel 5.2). 122

Für den Fall, dass inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG erzielt werden, wird das Steuersubjekt gem. § 2 Nr. 1 KStG beschränkt steuerpflichtig; es handelt sich also um einen **Wechsel der Steuerpflicht** (s. Kapitel 2.3 und Kapitel 2.6).

Wenn keine inländischen Einkünfte erzielt werden, entfällt die persönliche Steuerpflicht.

**ABB. 5: Beginn und Ende der unbeschränkten KSt-Pflicht am Beispiel einer Kapitalgesellschaft**

Beschluss zur Gründung durch Vorsatzung oder Vorvertrag

- Zivilrechtliche Entstehung eines Einzelunternehmens oder einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder OHG
- Steuerrechtliche Entstehung einer Vorgründungsgesellschaft, die noch nicht körperschaftsteuerpflichtig ist

Notarielle Beurkundung der Satzung oder des Gesellschaftervertrages

- Zivilrechtliche Entstehung eines Einzelunternehmens oder einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder OHG als Kapitalgesellschaft in Gründung
- Steuerrechtliche Entstehung einer Vorgesellschaft und Beginn der Körperschaftsteuerpflicht

Eintragung in das Handelsregister

- Zivilrechtliche Entstehung der Kapitalgesellschaft
- Steuerrechtliche Identität der Vorgesellschaft und der Kapitalgesellschaft

Ende der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach

- tatsächlicher Einstellung der Tätigkeit oder nach
- Verteilung des Vermögens an die Gläubiger und Gesellschafter

## 2.3 Beschränkte Steuerpflicht allgemeiner Art

Für den Fall, dass nicht alle Tatbestandsmerkmale des § 1 KStG erfüllt sind und damit keine unbeschränkte Steuerpflicht besteht (s. Kapitel 2.2), ist zu prüfen, ob eine **beschränkte Steuerpflicht** gem. § 2 KStG in Betracht kommt. 123

Dabei sind die beschränkte Steuerpflicht allgemeiner Art gem. § 2 Nr. 1 KStG als Hauptanwendungsfall (s. Kapitel 2.3) und die beschränkte Steuerpflicht besonderer Art gem. § 2 Nr. 2 KStG (s. Kapitel 2.4) zu unterscheiden.

Die Begriffe beschränkte Steuerpflicht allgemeiner Art bzw. besonderer Art werden in der Fachliteratur nicht durchgängig benutzt. Da es aber an anderen geeigneten Begriffen mangelt, werden sie im Folgenden verwendet.

### 2.3.1 Tatbestandsmerkmale

- 124 Die Tatbestandsmerkmale für eine **beschränkte Steuerpflicht allgemeiner Art** ergeben sich aus § 2 Nr. 1 KStG.

Tatbestandsmerkmale des § 2 Nr. 1 KStG:

- ▶ Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen,
- ▶ weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland,
- ▶ mit inländischen Einkünften.

Rechtsfolge ist die beschränkte Steuerpflicht i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG.

- 125 Da die Steuersubjekte die Geschäftsleitung und den Sitz **im Ausland** haben, könnte man sie als ausländische Rechtsgebilde bezeichnen, die nach ausländischem Recht gegründet wurden oder bestehen (vgl. Kapitel 2.2.1.1.4).

Im § 1 Abs. 1 KStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ebenfalls als Steuersubjekte aufgeführt, allerdings nachfolgend mit einer abschließenden Aufzählung in den Nr. 1–6 (s. Kapitel 2.2.1.1.1).

Da § 2 keine Aufzählung und keine Definition der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen enthält, fallen unter § 2 Nr. 1 KStG alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen des **privaten** und des **öffentlichen Rechts**.

Als Besonderheit ist für die nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen § 3 KStG zu beachten, der ggf. die persönliche Steuerpflicht ausschließt (s. Kapitel 2.5.1).

Wenn man aufgrund dieser Einschränkung die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen auf juristische Personen reduziert, handelt es sich also bei den Steuersubjekten i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG um **ausländische juristische Personen** des privaten Rechts (s. Kapitel 2.2.1.1.1.7) und um ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts (s. Kapitel 2.4.1).



#### MERKE

Ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind:

- ▶ ausländische juristische Personen des privaten Rechts:  
Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine auf Gegenseitigkeit und sonstige juristische Personen;

- ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts:  
Gebietskörperschaften, Personalkörperschaften, Stiftungen und Anstalten

Es handelt sich um Steuersubjekte i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG.

Diese ausländischen Steuersubjekte müssen gem. § 2 Nr. 1 KStG **inländische Einkünfte** 126 haben. Um solche handelt es sich, sobald gem. R 4 Abs. 1 KStR die Voraussetzungen des § 49 EStG vorliegen. In diesem sind Art und Umfang der inländischen Einkünfte abschließend aufgezählt.

Im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG, Einkünfte aus selbständiger Arbeit i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 3 und Einkünfte aus Abgeordnetenbezügen i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a EStG nicht möglich.

Als inländische Einkünfte kommen typischerweise Einkünfte in Betracht, deren **Quelle** bspw. durch eine **Betriebstätte** oder durch einen **ständigen Vertreter im Inland** erzielt wird.

Es handelt sich dann um **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Dabei ist Voraussetzung, dass für den Gewerbebetrieb eine Betriebstätte im Inland unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Eine **Betriebstätte** ist gem. § 12 Satz 1 AO jede feste **Geschäftseinrichtung** oder Anlage, 127 die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Als Betriebstätten sind gem. § 12 Satz 2 AO insbes. die Stätte der Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Verkaufsstellen und Bauausführungen (länger als 6 Monate) anzusehen.

**Ständiger Vertreter** ist gem. § 13 Satz 1 AO eine Person, die **nachhaltig** die Geschäfte 128 des Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt, gem. § 13 Satz 2 AO insbes. eine Person, die Verträge abschließt oder Auslieferungen von Gütern und Waren vornimmt (R 49.1 EStR).

Bei der Feststellung, ob und welche inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, liegt im Hinblick auf § 8 Abs. 2 KStG 129 die Vermutung nahe, dass es sich bei den inländischen Einkünften von Kapitalgesellschaften immer nur um solche aus Gewerbebetrieb handeln könnte.

Aber gem. § 49 Abs. 2 EStG sind im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale insoweit außer Betracht zu lassen, als bei ihrer Berücksichtigung steuerpflichtige inländische Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten (**isolierende Betrachtungsweise**, s. R 49.3 Abs. 1 EStR).

Wenn bspw. eine Kapitalgesellschaft ausländischen Rechts ohne Betriebstätte und ohne ständigen Vertreter im Inland **Mieteinnahmen** aus inländischem Grundbesitz bezieht, sind die Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht erfüllt. Es können also zunächst keine steuerpflichtigen inländischen Einkünfte angenommen werden.

Aber da gem. § 49 Abs. 2 EStG in diesem Fall das Besteuerungsmerkmal Kapitalgesellschaft außer Betracht bleibt, sind die Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG erfüllt

und die Kapitalgesellschaft erzielt **trotz ihrer Rechtsform** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Durch § 49 Abs. 2 EStG können bei einer Kapitalgesellschaft ohne Betriebstätte und ohne ständigen Vertreter im Inland auch die Voraussetzungen für weitere Einkunftsarten, bspw. insbes. die des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG, erfüllt sein. Die Kapitalgesellschaft erzielt trotz ihrer Rechtsform in diesem Fall Einkünfte aus Kapitalvermögen.



MERKE

130

Inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG treten, abschließend aufgezählt,

- ▶ typischerweise bei einer Kapitalgesellschaft mit Betriebstätte oder ständigem Vertreter im Inland auf, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG erzielt.
- ▶ Aber bei einer Kapitalgesellschaft ohne Betriebstätte oder ständigen Vertreter im Inland sind gem. § 49 Abs. 2 EStG auch andere Einkunftsarten möglich, insbes. Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG.

Es handelt sich um beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG.

Die inländischen Einkünfte werden nach den allgemeinen Grundsätzen, soweit nicht Sonderregelungen gelten, ermittelt, also Gewinneinkünfte durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung und Überschusseinkünfte durch Gegenüberstellung von Einnahmen und Werbungskosten.

### 2.3.2 Rechtsfolgen

- 131 Wenn die ausländischen juristischen Personen des privaten oder öffentlichen Rechts inländische Einkünfte haben, sind sie gem. § 2 Nr. 1 KStG beschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Die Steuerpflicht erstreckt sich gem. § 2 Nr. 1 KStG nur auf die **inländischen Einkünfte**. Diese sind also **sowohl** Tatbestandsmerkmal **als auch** Rechtsfolge.

Es ist allerdings zu prüfen, ob nicht ggf. **Doppelbesteuerungsabkommen** und sonstige zwischenstaatliche Verträge i. S. d. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG mit anderen Staaten zu beachten sind, die gem. § 2 AO Vorrang vor § 2 Nr. 1 KStG haben.

- 132 Die Körperschaftsteuer wird im Rahmen der **Veranlagung** festgesetzt. Es ist allerdings § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG zu beachten, wonach die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, unter bestimmten Voraussetzungen durch den **Steuerabzug** abgegolten ist, wenn die Einkünfte nicht in einem inländischen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen sind und wenn die Einschränkung des § 32 Abs. 2 KStG anzuwenden ist.

Die Abgeltung liegt bspw. bei Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG, für die nach §§ 43 ff. EStG Kapitalertragsteuer zu erheben ist, und bei Einkünften i. S. d. § 50a Abs. 4 EStG, die nach dieser Vorschrift dem Steuerabzug unterliegen, vor.

Für die anderen Einkünfte wird die Veranlagung zur Körperschaftsteuer durchgeführt.

## 2.4 Beschränkte Steuerpflicht besonderer Art

Die beschränkte Steuerpflicht besonderer Art des § 2 Nr. 2 KStG kommt in Betracht, 133 wenn die Tatbestandsmerkmale des § 1 KStG und auch die des § 2 Nr. 1 KStG nicht erfüllt sind.

### 2.4.1 Tatbestandsmerkmale

Für die beschränkte Steuerpflicht besonderer Art müssen die Tatbestandsmerkmale des § 2 Nr. 2 KStG vorliegen, und zwar: 134

- ▶ sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen,
- ▶ nicht unbeschränkt steuerpflichtig i. S. d. § 1 KStG und nicht beschränkt steuerpflichtig i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG,
- ▶ mit inländischen Einkünften, die dem
- ▶ **Steuerabzug** unterliegen.

Rechtsfolge ist die beschränkte Steuerpflicht i. S. d. § 2 Nr. 2 KStG.

Die für § 2 Nr. 2 KStG in Betracht kommenden Steuersubjekte sind wie in § 1 KStG und in § 2 Nr. 1 KStG als Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen bezeichnet, aber außerdem als „sonstige“. Damit ist eine Abgrenzung möglich. 135

Durch Beachtung der Besonderheit des § 3 KStG für **nicht rechtsfähige Personenvereinigungen** und Vermögensmassen, der gegebenenfalls die persönliche Steuerpflicht ausschließt, reduziert sich der Kreis der Steuersubjekte (vgl. Kapitel 2.3.1 und 2.5.1) auf **inländische juristische Personen** des öffentlichen Rechts.

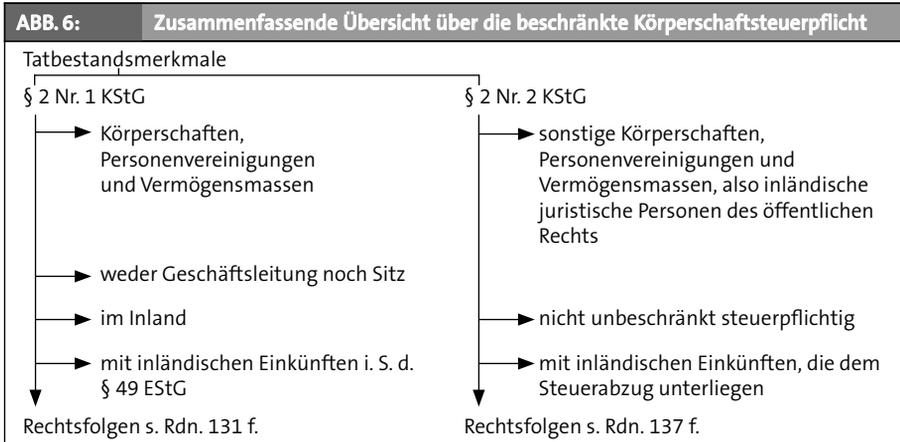
Inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts sind in diesem Zusammenhang insbes.:

- ▶ Gebietskörperschaften:  
Bund, Länder, Regierungsbezirke, Kreise, Städte, Gemeinden;
- ▶ Personalkörperschaften:  
Sozialversicherungsträger, Kammern, Religionsgemeinschaften;
- ▶ Stiftungen und
- ▶ Anstalten.

Alle sind Steuersubjekte i. S. d. § 2 Nr. 2 KStG.

Betreibt eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts einen **Betrieb gewerblicher Art**, so kommt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG (s. Kapitel 2.2.1.1.1.7) i. V. m. § 4 KStG (s. Kapitel 2.5.2) die **unbeschränkte** Steuerpflicht in Betracht.

- 136 Die inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts müssen gem. § 2 Nr. 2 KStG **inländische Einkünfte** i. S. d. § 49 EStG haben, die dem **Steuerabzug** vollständig oder teilweise unterliegen. Um solche handelt es sich, sobald gem. R 4 Abs. 1 KStR inländische Einkünfte i. S. d. § 43 Abs. 3 EStG vorliegen, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist. Dies ist der Fall bei **Kapitalerträgen**, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.



**MERKE**

Inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen (gem. R 4 Abs. 1 KStR), sind

- ▶ inländische Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 3 EStG,
- ▶ Schuldner der Kapitalerträge mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland,
- ▶ Steuerabzug.

Es handelt sich um beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i. S. d. § 2 Nr. 2 KStG.

## 2.4.2 Rechtsfolgen

- 137 Die beschränkte Steuerpflicht der inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gem. § 2 Nr. 2 KStG erstreckt sich nur auf die inländischen Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen. Diese sind demnach **sowohl** Tatbestandsmerkmal **als auch** Rechtsfolge.
- 138 Für die inländischen Einkünfte, die dem Steuerabzug vollständig oder teilweise unterliegen, ist die Körperschaftsteuer gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG durch den **Steuerabzug** abgegolten. Wegen dieser **Abgeltung** findet eine Veranlagung nicht statt.

## 2.5 Sonderfälle der Steuerpflicht

Die Entscheidung, ob und wie ein Rechtsgebilde körperschaftsteuerpflichtig ist, kann in Einzelfällen schwierig werden. Für deren Beurteilung sind §§ 3 und 4 KStG zu beachten. 139

### 2.5.1 Abgrenzung der Steuerpflicht bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden

Rechtsfähige Steuersubjekte sind im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht in § 1 Abs. 1 Nr. 1–4 KStG abschließend enthalten (vgl. Kapitel 2.2.1.1.1.5). 140

Demgegenüber sind die nichtrechtsfähigen Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG durch die Formulierung „und andere“ nicht abschließend enthalten. Es bedarf deshalb einer **Abgrenzung** der Steuerpflicht (vgl. Kapitel 2.2.1.1.1–2.2.1.1.6), die in § 3 Abs. 1 KStG enthalten ist. Demnach besteht die Steuerpflicht nur, wenn das Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG (vgl. Kapitel 1.3 und Kapitel 2.2.1.1.2) unmittelbar bei einem anderen zu versteuern ist.

Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des § 2 Nr. 1 KStG, in der die Steuersubjekte auch nicht abschließend enthalten sind (vgl. Kapitel 2.3.1 und Kapitel 2.4.1), ist § 3 Abs. 1 KStG ebenfalls anzuwenden.

Demgegenüber ist § 3 Abs. 2 KStG nur im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht anzuwenden. Er betrifft Realgemeinden, die aus der Zeit vor Inkrafttreten des BGB stammen. Es handelt sich dabei insbes. um agrar- und forstwirtschaftliche Genossenschaften; diese stellen aber keine Genossenschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG dar (vgl. Kapitel 2.2.1.1.1 zu 2.2.1.1.1.2). 141

Die in § 3 Abs. 2 KStG angesprochenen Realgemeinden sind nur insoweit körperschaftsteuerpflichtig, als sie einen Gewerbebetrieb unterhalten oder verpachten, der über den Rahmen eines Nebenbetriebes hinausgeht. Die anderen Einkünfte werden also nicht von der Körperschaftsteuerpflicht erfasst.

### 2.5.2 Eingrenzung bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

**Betriebe gewerblicher Art** von juristischen Personen des öffentlichen Rechts kommen als Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG (s. Kapitel 2.2.1.1.1.7) in Betracht. Dabei ist die Eingrenzung des § 4 KStG zu beachten. 142

Gemäß § 4 Abs. 5 KStG gehören zu den Betrieben gewerblicher Art nicht Betriebe, die überwiegend der **Ausübung der öffentlichen Gewalt** dienen; es handelt sich in diesem Fall um **Hoheitsbetriebe** (R 9 KStR und H 9 KStH).

**Betriebe gewerblicher Art** sind gem. § 4 Abs. 1–3 KStG alle Einrichtungen, die einer **nachhaltigen** wirtschaftlichen Tätigkeit zur **Erzielung von Einnahmen** außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der

juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

In R 6 Abs. 1–4 KStR 2004 i.V.m. H 6 KStH 2008 sind juristische Personen des öffentlichen Rechts, ihre Einrichtungen und Tätigkeiten ausführlich dargestellt.

Für die Beantwortung der Frage, ob die Tätigkeit von einigem Gewicht ist, ist gem. R 6 Abs. 5 KStR die Tatsache, dass der Jahresumsatz i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 35 000 € (vgl. § 64 Abs. 3 AO) nachhaltig übersteigt, ein wichtiger Anhaltspunkt.

- 143 Hat eine juristische Person des öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, so ist sie gem. H 6 KStH Steuersubjekt wegen **jedes einzelnen Betriebes**. Aber bei mehreren gleichartigen Betrieben gewerblicher Art ist gem. R 7 KStR i.V.m. H 7 KStH eine Zusammenfassung zulässig.

Die Abgrenzung der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu den Hoheitsbetrieben kann im Einzelfall sehr schwierig sein (Hinweis auf R 10 KStR und H 10 KStH „Abgrenzung in Einzelfällen“ mit zahlreichen Beispielen).

Die **Einkommensermittlung** wird nach R 33 KStR i.V.m. H 33 KStH, ggf. für jeden Betrieb **getrennt**, durchgeführt.

Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören gem. R 6 Abs. 6 KStR land- und forstwirtschaftliche Betriebe **nicht**.

Als Betrieb gewerblicher Art gilt gem. § 4 Abs. 4 KStG auch die **Verpachtung** eines solchen Betriebs (vgl. H 8 KStH).

**Betriebe**, die in eine **privatrechtliche Form** gekleidet sind, werden gem. R 6 Abs. 7 KStR nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert. Es handelt sich insbes. um Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.



#### MERKE

- ▶ Hoheitsbetriebe sind keine Steuersubjekte (z. B. Universitätslehrbetrieb, kirchliches Altersheim).
- ▶ Einrichtungen i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG sind Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG (z. B. Universitätsmensa, Kirchlicher Mahlzeitendienst).
- ▶ Betriebe in privatrechtlicher Form sind Steuersubjekte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG (z. B. Städtische Versorgungsbetriebe AG, Kreisverkehrsbetrieb GmbH).

## 2.6 Wechsel der Steuerpflicht

- 144 Ein **Wechsel der Steuerpflicht** ist von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht möglich und umgekehrt.
- 145 Wenn ein Steuersubjekt seine Geschäftsleitung und/oder seinen Sitz im Inland aufgibt und in das Ausland verlegt und dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht i. S. d.

§ 1 Abs. 1 KStG ausscheidet, ist zu prüfen, ob danach inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG erzielt werden.

Wenn keine erzielt werden, **endet** die unbeschränkte Steuerpflicht mit der Verlegung; gleichzeitig erlischt die persönliche Steuerpflicht. Wenn aber inländische Einkünfte erzielt werden, wird das Steuersubjekt beschränkt steuerpflichtig i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG.

Ein Sonderfall des Wechsels von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht liegt vor, wenn das Steuersubjekt seine Geschäftsleitung und/oder seinen Sitz verlegt und wenn es dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat ausscheidet, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. In diesem Fall gilt das Steuersubjekt gem. § 12 Abs. 3 KStG als **aufgelöst** (s. Kapitel 5.2). 146

Durch eine Verlegung der Geschäftsleitung oder/und des Sitzes in das Inland wird die unbeschränkte Steuerpflicht i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG mit der Folge **begründet**, dass sich die Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 KStG auf **sämtliche Einkünfte**, also in- und ausländische, erstreckt. 147

Tritt der Wechsel der Steuerpflicht **im Laufe eines Kalenderjahres** ein, besteht also während eines Kalenderjahres sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Steuerpflicht, so sind die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG in eine Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen. 148

Dadurch ist § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG nicht mehr anwendbar und die Körperschaftsteuer ist für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, durch den Steuerabzug nicht mehr abgegolten.

Durch die Einbeziehung kann auch ein Verlustausgleich durchgeführt werden, wenn die Voraussetzungen des § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG beachtet werden.

Ein Wechsel der Steuerpflicht von und zur beschränkten Steuerpflicht i. S. d. § 2 Nr. 2 KStG ist für inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht möglich, da diese nicht wechseln können. 149

## 2.7 Kontrollfragen

?		
FRAGEN		
		150
		Rdn.
1.	Welche Tatbestandsmerkmale müssen bei der Körperschaftsteuer für die unbeschränkte Steuerpflicht vorliegen?	55 ff.
2.	Welche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehören zum Kreis der Steuersubjekte, für die eine unbeschränkte Steuerpflicht in Betracht kommt? Ist dieser Kreis abschließend und/oder erschöpfend?	57
3.	Welche Gesellschaften gehören zu den Kapitalgesellschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG?	58 ff.

4.	Welche Steuersubjekte gehören zu den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG?	73 ff.
5.	Was sind nicht rechtsfähige Vereine i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG? Welche Merkmale haben Sie im Gegensatz zu Gesellschaften des bürgerlichen Rechts?	80 ff.
6.	Handelt es sich bei der Rechtsform einer GmbH und Co. KG um ein Steuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG? Wie wird der Ertrag besteuert?	87 f.
7.	Handelt es sich bei der Rechtsform einer KGaA um ein Steuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG? Wie wird der Ertrag besteuert?	60, 87, 89
8.	Nach welchen Kriterien ist zu entscheiden, wo sich die Geschäftsleitung eines Körperschaftsteuersubjektes befindet?	105 f.
9.	Wie ist zu ermitteln, wo sich der Sitz einer Kapitalgesellschaft befindet?	107 f.
10.	Was ist Inland?	109
11.	Welche Rechtsfolgen treten ein, wenn Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1–6 KStG ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben?	110 f.
12.	Welche Methoden regeln die Fälle von Doppelbesteuerungen bei unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht?	111
13.	Welche zivilrechtlichen Folgen treten mit dem Beschluss zur Gründung einer Kapitalgesellschaft, der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrages und der Eintragung im Handelsregister ein?	112 ff.
14.	Welche steuerrechtlichen Folgen treten mit dem Beschluss zur Gründung einer Kapitalgesellschaft, der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrages und der Eintragung im Handelsregister ein?	112 ff.
15.	Welche Voraussetzungen für die Berücksichtigung als Vorgesellschaft einer Kapitalgesellschaft und damit als Beginn einer Körperschaftsteuerpflicht müssen gegeben sein?	113
16.	Wann endet die unbeschränkte Steuerpflicht?	117 ff.
17.	Welche Tatbestandsmerkmale müssen bei der Körperschaftsteuer für die beschränkte Steuerpflicht allgemeiner Art vorliegen?	123 ff.
18.	Was sind bei einer Kapitalgesellschaft inländische Einkünfte i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG?	126 ff.
19.	Was ist eine Betriebstätte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG?	127
20.	Was ist ein ständiger Vertreter i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG?	128
21.	Welche Rechtsfolgen treten ein, wenn Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne Geschäftsleitung und ohne Sitz im Inland inländische Einkünfte haben?	131
22.	Welche Tatbestandsmerkmale müssen bei der Körperschaftsteuer für die beschränkte Steuerpflicht besonderer Art vorliegen?	133 ff.

---

151–160 (Einstweilen frei)

# KAPITEL 3: STEUERBEFREIUNGEN

<b>3.1</b>	<b>Unbeschränkte Steuerbefreiungen</b>	<b>46</b>
<hr/>		
<b>3.2</b>	<b>Beschränkte Steuerbefreiungen</b>	<b>47</b>
<hr/>		
<b>3.3</b>	<b>Ausschlüsse von Steuerbefreiungen</b>	<b>47</b>
<hr/>		
<b>3.4</b>	<b>Partielle Steuerpflichten</b>	<b>48</b>
3.4.1	Pensionskassen und Unterstützungskassen	48
3.4.2	Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	49
3.4.3	Steuerabzugspflichtige inländische Einkünfte	50
<hr/>		
<b>3.5</b>	<b>Beginn und Erlöschen von Steuerbefreiungen</b>	<b>52</b>
3.5.1	Beginn einer Steuerbefreiung	52
3.5.2	Erlöschen einer Steuerbefreiung	52
3.5.3	Bewertung der Wirtschaftsgüter in den Bilanzen	52
<hr/>		
<b>3.6</b>	<b>Kontrollfragen</b>	<b>53</b>

## Kapitel 3: Steuerbefreiungen

- 161 Der Charakter der Körperschaftsteuer als **Personensteuer** (vgl. Kapitel 1.1) zeigt sich darin, dass für bestimmte unbeschränkt steuerpflichtige Personen **Steuerbefreiungen** gem. §§ 5 f. KStG möglich sind. Diese Befreiungen können unbeschränkt (s. Kapitel 3.1) oder beschränkt (s. Kapitel 3.2) sein.

Für bestimmte Tatbestände sind die Steuerbefreiungen ganz oder teilweise ausgeschlossen (s. Kapitel 3.3).

Im Zusammenhang mit den Steuerbefreiungen ist zu prüfen, inwieweit **partielle** Steuerpflichtigen eintreten können (s. Kapitel 3.4) und wann die Steuerbefreiungen beginnen und erlöschen (s. Kapitel 3.5).

- 162 Gegebenenfalls kommen **Steuerfreibeträge** gem. §§ 24 f. KStG und das Absehen von einer Steuerfestsetzung gem. § 156 Abs. 2 AO in Betracht (s. Kapitel 6.2).

### 3.1 Unbeschränkte Steuerbefreiungen

- 163 In §§ 5 Abs. 1 Nr. 1, 2, 2a und 15 KStG sind für bestimmte Steuersubjekte unbeschränkte Steuerbefreiungen enthalten. Es handelt sich dabei im Gegensatz zu den übrigen Nummern des § 5 Abs. 1 KStG um rein **subjektive Befreiungen** für grundsätzlich alle Einnahmen (s. aber Kapitel 3.3).

Ausgewählte **unbeschränkte** Steuerbefreiungen:

§ 5 Abs. 1 Nr. 1 KStG	Monopolverwaltungen des Bundes
§ 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG	Deutsche Bundesbank, Kreditanstalt für Wiederaufbau
§ 5 Abs. 1 Nr. 2a KStG	Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben
§ 5 Abs. 1 Nr. 15 KStG	Pensions-Sicherungs-Verein VVaG

- 164 Gemäß R 27 KStR sind auch **Steuerbefreiungen außerhalb des KStG** (s. aber Kapitel 3.3) möglich, nämlich im Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG), im Investmentsteuergesetz (InvStG) und im Vorruhestandsgesetz, soweit es in der jeweils geltenden Fassung anwendbar ist.



#### MERKE

Befreiungen außerhalb des KStG gem. R 27 KStR sind:

- ▶ §§ 37n, 38, 43a, 43c, 44, 50a und 50c KAGG:  
Sondervermögen der Kapitalanlagegesellschaften,
- ▶ § 11 Abs. 1 InvStG:  
Sondervermögen und Investmentaktiengesellschaften,
- ▶ Vorruhestandsgesetz in der jeweils geltenden Fassung:  
Ausgleichskassen und gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien.

## 3.2 Beschränkte Steuerbefreiungen

Die Gründe für die Steuerbefreiungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3–14 und 16–23 KStG sind im Wesentlichen sachlicher Art. Sie führen zu beschränkten Steuerbefreiungen und damit aus unterschiedlichen Gründen ggf. zu partiellen Steuerpflichten (s. Kapitel 3.4). 165

Rechtsfähige Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen und Unterstützungskassen sind gem. § 5 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 6 KStG nur steuerfrei, soweit nicht insbes. das **zulässige Kassenvermögen** überstiegen wird. Gegebenenfalls kommt es zu einer partiellen Steuerpflicht (s. Kapitel 3.4.1). 166

Bei den Nrn. 4, 6, 8, 10, 12, 14, 15–18, 20, 21 und 23 des § 5 Abs. 1 KStG sind die Steuerbefreiungen nur möglich, wenn bestimmte Tatbestandsmerkmale, die sich z. T. an konkreten **Grenzen** orientieren, erfüllt sind. Gegebenenfalls kann eine partielle Steuerpflicht eintreten. 167

Für Steuersubjekte i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 5, 7, 9, 19 und 22 KStG sind beschränkte Steuerbefreiungen wirksam, soweit nicht ein **wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**, der zu einer partiellen Steuerpflicht führt, unterhalten wird (s. Kapitel 3.4.2), oder wenn bestimmte Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt sind. 168

Aus der Vielzahl der Tatbestände ergeben sich einige besonders relevante beschränkte Steuerbefreiungen. 169

Ausgewählte **beschränkte** Steuerbefreiungen:

§ 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG	Pensionskassen und Unterstützungskassen
§ 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG	Berufsverbände
§ 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG	Politische Parteien
§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	Gemeinnützige Körperschaften

In diesen Fällen treten also **partielle** Steuerpflichten ein.

## 3.3 Ausschlüsse von Steuerbefreiungen

Die Befreiungen nach § 5 Abs. 1 KStG und nach anderen Gesetzen gelten gem. § 5 Abs. 2 KStG in bestimmten Fällen **nicht**. 170

Es treten vielmehr ganz oder teilweise Ausschlüsse von Steuerbefreiungen ein.



**MERKE**

Ausschlüsse von Steuerbefreiungen gelten gem. § 5 Abs. 2 KStG:

- ▶ für steuerabzugspflichtige inländische Einkünfte,
- ▶ für beschränkt Steuerpflichtige i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG.

Es treten ggf. partielle Steuerpflichten ein.

Insbesondere im Fall der steuerabzugspflichtigen inländischen Einkünfte tritt eine partielle Steuerpflicht ein (s. Kapitel 3.4.3).

### 3.4 Partielle Steuerpflichten

- 171 Dadurch dass bestimmte Steuerbefreiungen beschränkt oder ausgeschlossen sind (vgl. Kapitel 3.2 und 3.3), können sich partielle Steuerpflichten ergeben.

Ausgewählte **beschränkte** und **ausgeschlossene** Steuerbefreiungen gelten für:

- ▶ Pensionskassen und Unterstützungskassen,
- ▶ wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bei bestimmten Steuersubjekten,
- ▶ steuerabzugspflichtige inländische Einkünfte.

Es treten partielle Steuerpflichten ein.

#### 3.4.1 Pensionskassen und Unterstützungskassen

- 172 Bei den Kassen i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG i. V. m. § 1 KStDV (R 11–14 KStR und H 11–14 KStH) handelt es sich insbes. um rechtsfähige **Pensionskassen** mit Rechtsanspruch der Leistungsempfänger i. S. d. § 2 KStDV und um rechtsfähige **Unterstützungskassen** ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger i. S. d. § 3 KStDV.

Unter den folgenden Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG sind sie von der Körperschaftsteuer befreit:

- a) Leistungen nur an einen bestimmten Personenkreis,
- b) Betrieb der Kasse als soziale Einrichtung,
- c) Verwendung des Vermögens und der Einkünfte dauernd gesichert,
- d) bzw. e) zulässiges Kassenvermögen wird nicht überstiegen.

Wenn **eine** der Voraussetzungen a)–c) nicht erfüllt ist, ist die Kasse, abgeleitet aus dem jeweiligen Gesetzeswortlaut des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a–c KStG, „wenn“, **insgesamt** steuerpflichtig.

- 173 Wenn aber das zulässige Vermögen bei einer Pensionskasse überstiegen wird (Überdotierung), so ist sie gem. § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d Satz 3 KStG nach Maßgabe des § 6 Abs. 1–4 KStG steuerpflichtig.

Wenn das zulässige Vermögen bei einer Unterstützungskasse überstiegen wird (Überdotierung), so ist sie gem. § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 3 KStG nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 KStG steuerpflichtig.

Im Fall einer solchen Überdotierung ist die jeweilige Kasse, abgeleitet aus dem jeweiligen Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 1 und Abs. 5 KStG „soweit“, partiell steuerpflichtig.

Die partielle Steuerpflicht der Kasse erfasst das Einkommen, soweit es **anteilig auf das übersteigende** Kassenvermögen entfällt (R 28 KStR und H 28 KStH).



## MERKE

Pensionskasse und Unterstützungskasse:

- ▶ wenn Voraussetzungen a), b) oder c) des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG nicht erfüllt: Steuerpflicht insgesamt;
- ▶ soweit Voraussetzung d) bzw. e) des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG nicht erfüllt (Überdotierung): partielle Steuerpflicht gem. § 6 Abs. 1 bzw. Abs. 5 KStG.

### 3.4.2 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Die Steuerbefreiungen für bestimmte Steuersubjekte (s. Kapitel 3.2), insbes. Berufsverbände i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG (R 16 KStR und H 16 KStH), politische Parteien i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG und gemeinnützige Körperschaften § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (R 17 KStR und H 17 KStH), sind ausgeschlossen, soweit diese einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. 174

Dieser Begriff ist in § 14 AO definiert. Danach ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine Tätigkeit, die selbständig nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen ausgeübt wird und über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

Die Abgrenzung zur Vermögensverwaltung kann schwierig werden. Merkmal einer **reinen Vermögensverwaltung** ist gem. § 14 Satz 3 AO i. d. R., wenn Vermögen genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

Wenn dagegen durch die Kapitalnutzung ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird, wenn eine Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft vorliegt oder wenn die Vermietung oder Verpachtung des unbeweglichen Vermögens nach einkommensteuerlichen Grundsätzen einen gewerblichen Charakter bekommt, liegt **keine** reine Vermögensverwaltung, sondern ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

**BEISPIELE:** für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe können sein:

- ▶ Betrieb einer Kantine oder einer Druckerei,
- ▶ Herausgabe einer Zeitschrift,
- ▶ Werbung.

Das jeweilige Steuersubjekt unterliegt, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, insoweit der partiellen Steuerpflicht. Allerdings gilt gem. § 64 Abs. 3 AO eine Freigrenze von 35 000 €.



## MERKE

Merkmale eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i. S. d. § 14 AO bei § 5 Abs. 1 Nr. 5, 7 und 9 KStG sind:

- ▶ selbständige nachhaltige Tätigkeit,
- ▶ Erzielung von Einnahmen oder anderer wirtschaftlicher Vorteile,
- ▶ über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehend.

Es kommt insoweit zu einer partiellen Steuerpflicht.

- 175 Bei den **gemeinnützigen** Körperschaften i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist als Besonderheit zu beachten, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gem. § 64 Abs. 1 AO nicht schädlich ist, soweit er ein **Zweckbetrieb** gem. §§ 65 ff. AO ist.

Ein Zweckbetrieb ist gem. § 65 AO gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwirklichen, die Zwecke nur so erreicht werden können und wenn der Betrieb nicht in größerem Umfang zu nicht begünstigten Betrieben in Wettbewerb tritt.

Zweckbetriebe können gem. §§ 66 ff. AO Krankenhäuser, Pflegeheime, Kindergärten usw. sein. Sie sind nicht partiell steuerpflichtig, sondern im Rahmen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerfrei.



## MERKE

Zweckbetriebe i. S. d. § 65 AO im Rahmen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG liegen vor:

- ▶ Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke,
- ▶ Erreichung der Zwecke nur so möglich,
- ▶ kein Wettbewerb.

Sie sind gem. § 64 Abs. 1 AO von der Steuer befreit.

### 3.4.3 Steuerabzugspflichtige inländische Einkünfte

- 176 Gemäß § 5 Abs. 2 KStG gelten die Steuerbefreiungen nach § 5 Abs. 1 KStG und nach anderen Gesetzen bei bestimmten Tatbeständen nicht (s. Kapitel 3.3).

Der Ausschluss der Steuerbefreiung führt insbes. für steuerabzugspflichtige inländische Einkünfte zur partiellen Steuerpflicht, wenn und soweit die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, gem. § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG durch den Steuerabzug abgegolten ist. Dies ist der Fall, wenn die Einkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG von der Steuerbefreiung ausgenommen sind.

Bei den dem Steuerabzug unterliegenden inländischen Einkünften handelt es sich im Wesentlichen um gem. § 43 EStG **kapitalertragsteuerpflichtige** Kapitalerträge.



## MERKE

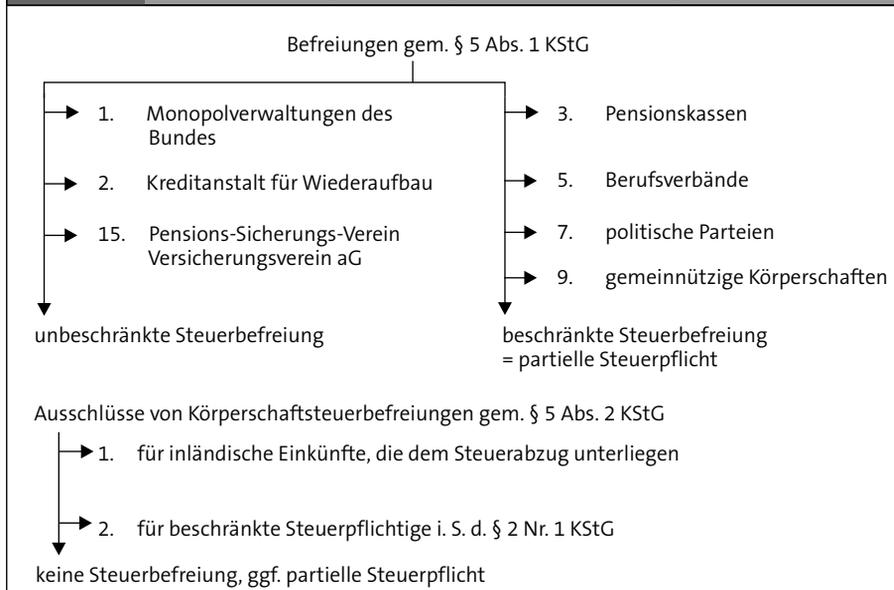
Für steuerabzugspflichtige inländische Einkünfte gilt gem. § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG i.V. m. § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG:

- ▶ Abgeltung der Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug,
- ▶ Einkünfte von der Steuerbefreiung ausgenommen.

Es tritt also partielle Steuerpflicht ein.

Die Abgeltung der Körperschaftsteuer tritt **nicht** ein, soweit die Kapitalerträge zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehören, für den eine Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 KStG nicht gilt (s. Kapitel 3.4.2). 177

Zu beachten ist außerdem, dass die partielle Steuerpflicht für an sich steuerabzugspflichtige inländische Einkünfte insbes. in dem Fall nicht eintritt, wenn gem. § 44a Abs. 4 EStG der Kapitalertragsteuerabzug im Fall des Bezugs von Gewinnanteilen **durch ein steuerbefreites** inländisches Steuersubjekt **von einem** anderen **steuerbefreiten** Steuersubjekt nicht vorzunehmen ist.

**AAB. 7: Übersicht über ausgewählte Körperschaftsteuerbefreiungen**


## 3.5 Beginn und Erlöschen von Steuerbefreiungen

- 178 Der Beginn und das Erlöschen von Steuerbefreiungen gem. § 5 Abs. 1 KStG markiert nicht nur die entsprechenden Zeitpunkte, sondern es sind im Rahmen der Ermittlung des Einkommens die besonderen Vorschriften des § 13 KStG zu diesen Zeitpunkten zu beachten.

### 3.5.1 Beginn einer Steuerbefreiung

- 179 Für den Beginn einer Steuerbefreiung sind nach R 52 Abs. 1 KStR i.V.m. H 52 KStH und R 53 Abs. 3 Satz 2 KStR verschiedene Fälle des **Wechsels** von der Steuerpflicht zur Steuerbefreiung denkbar
- ▶ von der vollen Steuerpflicht zur vollen Steuerbefreiung,
  - ▶ von der vollen Steuerpflicht zur partiellen Steuerpflicht,
  - ▶ von der partiellen Steuerpflicht zu einer verringerten partiellen Steuerpflicht,
  - ▶ von der partiellen Steuerpflicht zur vollen Steuerbefreiung.

In diesen Fällen ist gem. § 13 Abs. 1 KStG i.V.m. R 52 KStR bzw. § 13 Abs. 5 KStG für den Zeitpunkt des Beginns der vollen bzw. teilweisen Steuerbefreiung jeweils eine **Schlussbilanz**, ggf. für den entsprechenden Teil des Betriebsvermögens, aufzustellen.

### 3.5.2 Erlöschen einer Steuerbefreiung

- 180 Die Fälle des Wechsels von der Steuerbefreiung zur Steuerpflicht als Erlöschen einer Steuerbefreiung sind nach R 53 Abs. 1 KStR und im Wege des Umkehrschlusses nach R 53 Abs. 3 Satz 2 KStR für die Fälle bei Beginn einer Steuerbefreiung entsprechend umgekehrt denkbar.

Gemäß § 13 Abs. 2 KStG i.V.m. R 53 KStR bzw. § 13 Abs. 5 KStG ist für den Zeitpunkt des Beginns der vollen bzw. partiellen Steuerpflicht jeweils eine **Anfangsbilanz**, ggf. für den entsprechenden Teil des Betriebsvermögens, aufzustellen.

### 3.5.3 Bewertung der Wirtschaftsgüter in den Bilanzen

- 181 Die Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz i.S.d. § 13 Abs. 1 KStG und in der Anfangsbilanz i.S.d. § 13 Abs. 2 KStG sind gem. § 13 Abs. 3 KStG i.V.m. R 54 KStR und H 54 KStH grundsätzlich mit den **Teilwerten** anzusetzen.

Damit werden für den Fall des Beginns einer Steuerbefreiung die **stillen Reserven** in der Schlussbilanz **aufgedeckt** und besteuert; es handelt sich dabei um eine sog. **Steuerentstrickung**.

Für den Fall des Erlöschens einer Steuerbefreiung werden die stillen Reserven in der Anfangsbilanz nicht besteuert.



## MERKE

Bewertung der Wirtschaftsgüter gem. § 13 Abs. 3 KStG:

- ▶ in der Schlussbilanz vor Beginn der Steuerbefreiung und
- ▶ in der Anfangsbilanz nach Erlöschen der Steuerbefreiung,
- ▶ mit den Teilwerten.

Eine **Sonderregelung** gilt im Fall der Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. 182

Die Wirtschaftsgüter, die der Förderung steuerbegünstigter Zwecke dienen, sind gem. § 13 Abs. 4 KStG i. V. m. R 55 KStR und H 55 KStH in der Schlussbilanz vor dem Beginn der Steuerbefreiung mit den **Buchwerten** und in der Anfangsbilanz nach dem Erlöschen der Steuerbefreiung mit den Werten anzusetzen, die sich bei ununterbrochener Steuerpflicht ergeben würden (**fortgeführte Buchwerte**).

Stille Reserven werden also nicht besteuert.

### 3.6 Kontrollfragen



## FRAGEN

183

- |                                                                                                                                                | Rdn.    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| 1. Welche Steuersubjekte sind im KStG unbeschränkt steuerbefreit?                                                                              | 163     |
| 2. In welchen Gesetzen außerhalb des KStG sind Befreiungen von der Körperschaftsteuer enthalten?                                               | 164     |
| 3. Welche Steuersubjekte sind im KStG unter bestimmten Voraussetzungen beschränkt steuerpflichtig?                                             | 169     |
| 4. In welchen Fällen gelten Befreiungen von der Körperschaftsteuer nicht?                                                                      | 170     |
| 5. Was ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb? Welche Auswirkungen hat ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?                               | 174     |
| 6. Wann liegt bei gemeinnützigen Körperschaften i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ein Zweckbetrieb vor? Welche Auswirkungen hat ein Zweckbetrieb? | 175     |
| 7. Wie werden steuerabzugspflichtige inländische Einkünfte bei Steuerbefreiungen gem. § 5 Abs. 1 KStG behandelt?                               | 176 f.  |
| 8. Welche Pflicht haben Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen bei Beginn bzw. beim Erlöschen einer Steuerbefreiung?       | 178 ff. |

*(Einstweilen frei)*

184



# KAPITEL 4: EINKOMMEN (§§ 7–10 KStG)

<b>4.1</b>	<b>Grundlagen der Besteuerung</b>	62
4.1.1	Regelungsinhalt und Anwendungsbereich	62
4.1.1.1	Allgemeines	62
4.1.1.2	Anwendungsbereich	63
4.1.2	Bemessungsgrundlage	63
4.1.3	Körperschaftsteuerspezifische Zeiträume	66
4.1.3.1	Allgemeines	66
4.1.3.2	Veranlagungszeitraum	66
4.1.3.3	Ermittlungszeitraum	67
4.1.3.3.1	Allgemeines	67
4.1.3.3.2	Ermittlungszeitraum, der weniger als 12 Monate umfasst	68
4.1.3.3.3	Ermittlungszeitraum, der mehr als 12 Monate umfasst	69
4.1.3.3.4	Ermittlungszeitraum, der 12 Monate, aber nicht ein Kalenderjahr umfasst	69
4.1.3.3.5	Umstellung eines Wirtschaftsjahres	71
4.1.4	Kontrollfragen	72
<hr/>		
<b>4.2</b>	<b>Ermittlung des Einkommens</b>	72
4.2.1	Die Ermittlung des Einkommens	72
4.2.1.1	Allgemeines	72
4.2.1.2	Einkunftsarten	73
4.2.1.3	Einkünftequalifizierung nach § 8 Abs. 2 KStG	75
4.2.1.4	Steuerfreie Einnahmen	76
4.2.1.4.1	Steuerbefreiungen nach § 3 EStG	77
4.2.1.4.2	Steuerbefreiungen nach § 3c EStG	77
4.2.1.4.3	Veräußerungsfreibeträge	77
4.2.1.4.4	Investitionszulagen	78
4.2.1.5	Verlustausgleich	78
4.2.1.6	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	79
4.2.1.7	Gewinnermittlung bei nach HGB buchführungspflichtigen Körperschaften	81
4.2.1.7.1	Ermittlung des Jahresüberschusses	81

	4.2.1.7.2	Abweichungen von Handelsbilanz und Steuerbilanz	83
	4.2.1.7.3	Der Jahresüberschuss	84
4.2.2		Einlagen	85
	4.2.2.1	Begriff	85
	4.2.2.2	Einlagefähiges Wirtschaftsgut	86
	4.2.2.3	Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis	87
	4.2.2.4	Offene Einlagen	88
	4.2.2.4.1	Offene Einlagen ins Nennkapital	88
	4.2.2.4.2	Offene Einlagen in die Kapitalrücklage	90
	4.2.2.4.3	Verschleierte Sachgründung	90
	4.2.2.4.4	Kontrollfragen	91
	4.2.2.5	Verdeckte Einlagen	92
	4.2.2.5.1	Begriff	92
	4.2.2.5.2	Unmittelbare oder mittelbare Zuwendung	92
	4.2.2.5.3	Vermögensvorteil	93
	4.2.2.5.4	Steuerliche Auswirkung einer verdeckten Einlage bei der Kapitalgesellschaft	94
	4.2.2.6	Kontrollfragen	105
4.2.3		Verdeckte Gewinnausschüttungen	106
	4.2.3.1	Allgemeine Ausführungen	106
	4.2.3.1.1	Angemessenheitsprüfung von Bezügen	106
	4.2.3.1.2	Rückwirkungsverbot	106
	4.2.3.2	Wesen und Wirkung einer verdeckten Gewinnausschüttung	107
	4.2.3.3	Definition einer verdeckten Gewinnausschüttung	109
	4.2.3.4	Korrespondenzprinzip nach § 32a KStG	113
	4.2.3.4.1	Anwendungszeitraum	113
	4.2.3.4.2	Anwendung auf verdeckte Gewinnausschüttungen	113
	4.2.3.4.3	Anwendung auf verdeckte Einlagen	114
	4.2.3.4.4	Verfahrensrechtliche Fragen	115
	4.2.3.5	Verhältnis der verdeckten Gewinnausschüttung zu anderen Regelungen	116
	4.2.3.5.1	Abgrenzung zu Entnahmen	116
	4.2.3.5.2	Abgrenzung zu den nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG oder § 160 AO	116

4.2.3.5.3	Abgrenzung zu § 8a KStG n. F.	117
4.2.3.5.4	Abgrenzung zu § 1 AStG	117
4.2.3.5.5	Abgrenzung zu § 42 AO	117
4.2.3.6	Merkmale der verdeckten Gewinnausschüttung	117
4.2.3.6.1	Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung	118
4.2.3.6.2	Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis	119
4.2.3.6.3	Gesellschafter	122
4.2.3.6.4	Beherrschender Gesellschafter	123
4.2.3.7	Höhe und Bewertung einer verdeckten Gewinnausschüttung	130
4.2.3.8	Verdeckte Gewinnausschüttung und Umsatzsteuer	133
4.2.3.9	Zeitpunkt einer verdeckten Gewinnausschüttung	138
4.2.3.10	Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung	141
4.2.3.11	Einzelfälle von verdeckter Gewinnausschüttung	142
4.2.3.11.1	Verdeckte Gewinnausschüttungen im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit	142
4.2.3.11.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen und Wettbewerbsverbot	153
4.2.3.11.3	Verdeckte Gewinnausschüttung beim Forderungsverzicht	154
4.2.3.11.4	ABC der Verdeckten Gewinnausschüttungen in Stichworten	155
4.2.3.12	Dauerverlustgeschäfte	157
4.2.3.12.1	Betriebe gewerblicher Art	157
4.2.3.12.2	Betriebe gewerblicher Art und Eigenbetriebe	158
4.2.4	Kontrollfragen	159
<b>4.3</b>	<b>Sonderfälle</b>	<b>159</b>
4.3.1	Die Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8a KStG 2002	159
4.3.2	Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008	160
4.3.2.1	Zielsetzung der neuen Zinsschranken-Regelung	160
4.3.2.2	Zinsschranke nach § 8a KStG	161
4.3.2.2.1	Zinsschranke	161
4.3.2.2.2	Anwendbarkeit der Zinsschranke	167
4.3.2.2.3	Kontrollfragen	171
4.3.2.3	Zinsvortrag und EBITDA-Vortrag	171
4.3.2.4	Besteuerung der Gesellschafter	173