

Matthias Alber

# Körperschaftsteuer in der Unternehmenspraxis

Steuerliche Optimierung für Unternehmer  
und Unternehmen

*2. Auflage*



Springer Gabler

---

# Körperschaftsteuer in der Unternehmenspraxis

---

Matthias Alber

# Körperschaftsteuer in der Unternehmenspraxis

Steuerliche Optimierung für Unternehmer  
und Unternehmen

2., aktualisierte und ergänzte Auflage

Matthias Alber  
Hochschule für öffentliche Verwaltung und  
Finanzen, Ludwigsburg, Deutschland

ISBN 978-3-658-19960-9      ISBN 978-3-658-19961-6 (eBook)  
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-19961-6>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2014, 2019

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

---

## Vorwort

Das vorliegende Fachbuch richtet sich insbesondere an die steuerlichen Berater von Kapitalgesellschaften und an GmbH-Geschäftsführer, die sich mit Steuerfragen zur GmbH-Besteuerung auseinandersetzen. Das Buch will an die Systematik des Körperschaftsteuerrechts und seine teilweise komplexen Besonderheiten heranführen und anhand einer Fülle von Beispielen verdeutlichen. Neben allgemeinen Besteuerungsprinzipien werden insbesondere folgende praxisrelevante Themen dargestellt:

- Geschäftsführerbezüge und Pensionszusagen
- Maßnahmen in der Krise der GmbH
- Verdeckte Gewinnausschüttungen
- Verdeckte Einlagen
- Zinsschranke
- Organschaft
- Liquidation
- Kapitalerhöhung und –herabsetzung.

Darüber hinaus werden die folgenden wichtigen Themengebiete abgehandelt:

- Sachliche Steuerbefreiungen nach § 8b KStG und Ausnahmefälle
- Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG und Neuregelung des § 8d KStG
- Steuerliches Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG
- Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG sowie Anteilstausch nach § 21 UmwStG (unter Berücksichtigung des Umwandlungssteuererlasses vom 11.11.2011, BStBl I S. 1314).

Das Buch gibt den Rechtsstand Juni 2019 wieder und berücksichtigt unter anderem die aktuelle Gesetzeslage sowie die aktuelle BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung.

Neben relevanten Verwaltungsanweisungen sind darüber hinaus die wesentlichen Entwicklungen im Bereich der nationalen Rechtsprechung des BFH und der Rechtsprechung des EuGH eingearbeitet.

Das vorliegende Fachbuch ist für den „**Steuerpraktiker**“ eine verlässliche Hilfe, um mit Steuerfragen zur GmbH und ihrem Anteilseigner in der täglichen Besteuerungspraxis und im Rahmen von Betriebsprüfungen souverän umgehen zu können. Für Gesellschafter-Geschäftsführer von GmbH's leistet das Fachbuch zudem eine große Hilfestellung, um „auf Augenhöhe“ an der Diskussion über praktische Steuerfragen zur GmbH-Besteuerung mit dem steuerlichen Berater und der Finanzverwaltung teilzunehmen.

Esslingen  
im Juni 2019

Prof. Matthias Alber

---

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Einführung</b> .....	1
1.1	Allgemeines .....	1
1.2	GmbH. ....	2
1.3	UG (haftungsbeschränkt) .....	3
1.3.1	Zivilrechtliche Grundlagen der UG (haftungsbeschränkt) .....	3
1.3.2	Steuerliche Behandlung der UG (haftungsbeschränkt) .....	5
1.3.3	Kapitalerhöhung zur „normalen“ GmbH .....	5
1.4	Aktiengesellschaft .....	8
<b>2</b>	<b>Körperschaftsteuerpflicht</b> .....	9
2.1	Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht .....	9
2.1.1	Steuersubjekte .....	9
2.1.2	Steuersatz und Freibetrag .....	12
2.1.3	Voraussetzungen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht .....	12
2.1.4	Umfang der unbeschränkten Steuerpflicht .....	13
2.1.5	Beschränkte Steuerpflicht .....	13
2.2	Beginn der Steuerpflicht .....	14
2.2.1	Beginn der Körperschaftsteuerpflicht .....	14
<b>3</b>	<b>Einkommensermittlung</b> .....	19
3.1	Grundsätze der Einkommensermittlung .....	19
3.1.1	Übersicht .....	19
3.1.2	Veranlagungszeitraum/Ermittlungszeitraum .....	20
3.1.3	Einkunftsarten .....	20
3.2	Einkommensermittlung im Einzelnen .....	23
3.2.1	Abziehbare Aufwendungen .....	23
3.2.2	Nicht abziehbare Aufwendungen nach § 10 KStG .....	35

3.3	Besteuerung von Dividenden beim Anteilseigner nach § 8b KStG .....	42
3.3.1	Überblick .....	43
3.3.2	Besteuerung von Dividenden beim Anteilseigner (AE) .....	44
3.3.3	Anteilseigner ist eine Kapitalgesellschaft; Steuerbefreiung von Beteiligungserträgen nach § 8 b Abs. 1 und Abs. 5 KStG .....	45
3.3.4	Die Steuerpflicht für Streubesitzdividenden in § 8 b Abs. 4 KStG; Gesetz zu Streubesitzdividenden vom 21.03.2013 (BStBl I S. 344) .....	48
3.4	Weitere praxiselevante Einzelfragen zu § 8 b KStG .....	63
3.4.1	Überblick zu § 8 b KStG .....	63
3.4.2	Zuordnung Veräußerungskosten und nachträgliche Kaufpreisänderung .....	64
3.4.3	Ausnahme nach § 8 b Abs. 2 Satz 4 KStG .....	67
3.4.4	Wertminderungen von Gesellschafterdarlehen (§ 8 b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG) .....	70
3.4.5	Teilwertabschreibungen auf Auslandsdarlehen .....	73
3.4.6	Steuerfalle in § 8 b Abs. 7 KStG für sog. „Finanzunternehmen“ .....	75
3.4.7	Due-Diligence-Kosten als Nebenkosten beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften .....	79
<b>4</b>	<b>Ermittlung der verbleibenden Körperschaftsteuer (vgl. R 7.2 KStR 2015) .....</b>	<b>81</b>
<b>5</b>	<b>Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG .....</b>	<b>83</b>
5.1	Verwendung des steuerlichen Einlagekontos für Leistungen .....	83
5.1.1	Allgemeines .....	83
5.1.2	Differenzrechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG .....	85
5.2	Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 KStG) .....	89
5.3	Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto in Sonderfällen .....	90
5.3.1	Kein Direktzugriff bei offener oder verdeckter Gewinnausschüttung .....	90
5.3.2	Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto bei Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln/ ordentliche Kapitalherabsetzung .....	92
5.3.3	Verringerung des Sonderausweises nach § 28 Abs. 3 KStG .....	96

5.4	Bescheinigung .....	98
5.5	Steuerliche Behandlung der Leistungen beim Anteilseigner .....	100
5.6	Einlageforderung an den Gesellschafter .....	101
<b>6</b>	<b>Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)</b> .....	<b>103</b>
6.1	Formen der verdeckten Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG .....	103
6.1.1	Verdeckte Gewinnausschüttung wegen Vorteilsgewährung .....	103
6.1.2	Verdeckte Gewinnausschüttung wegen Verletzung des Rückwirkungsverbotes .....	104
6.1.3	Praxishinweis: Prüfungsreihenfolge für vGA .....	105
6.1.4	Steuerliche Beurteilung gemischter Aufwendungen; Auswirkungen des BFH-Beschlusses vom 21.09.2009 (BStBl 2010 II S. 672) und des BMF-Schreibens vom 06.07.2010 (BStBl I S. 614) bei der Körperschaftsteuer .....	107
6.2	Übersicht: Steuerliche Auswirkungen einer vGA .....	112
6.2.1	Bei der Kapitalgesellschaft .....	112
6.2.2	Beim Gesellschafter .....	113
6.3	Beherrschende Stellung (H 8.5 III., Beherrschender Gesellschafter, KStH 2015) .....	115
6.4	Steuerliche Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung .....	119
6.5	Anwendung des Nachzahlungsverbotes bei fehlender Schriftform .....	120
6.6	Steuerliche Folgen einer vGA bei der Kapitalgesellschaft .....	122
6.6.1	Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG .....	122
6.6.2	Zur Korrektur einer vGA außerhalb der Steuerbilanz .....	123
6.6.3	Steuerliche Auswirkungen einer abgeflossenen vGA (vgl. H 27, Abflusszeitpunkt, KStH 2015) .....	126
6.7	Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung .....	127
6.7.1	Steuerliche Folgen der Rückgewähr .....	127
6.7.2	Steuerliche Folgen beim nachträglichen Verzicht auf einen Rückgewähranspruch .....	128
6.8	Umsatzsteuer und verdeckte Gewinnausschüttung .....	129
6.9	Vereinbarung eines Vorteilsausgleichs zur Vermeidung einer vGA .....	131

6.10	Anwendung der Fiktionstheorie bei vGA . . . . .	133
6.11	Verdeckte Gewinnausschüttung wegen Geschäftschancen . . . . .	136
6.11.1	BFH-Rechtsprechung. . . . .	136
6.11.2	Auffassung der Finanzverwaltung . . . . .	138
6.12	Risikogeschäfte durch den Gesellschafter-Geschäftsführer . . . . .	140
6.12.1	BFH-Rechtsprechung. . . . .	140
6.12.2	Auffassung der Finanzverwaltung (H 8.5, Risikogeschäfte, KStH 2015). . . . .	141
<b>7</b>	<b>Offene und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften . . . . .</b>	<b>143</b>
7.1	Allgemeines . . . . .	143
7.2	Gesellschaftsrechtliche Einlagen (offene Einlagen) . . . . .	143
7.3	Verdeckte Einlagen . . . . .	144
7.3.1	Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person. . . . .	145
7.3.2	Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses . . . . .	147
7.3.3	Einlagefähiger Vermögensvorteil. . . . .	147
7.4	Übersicht: Steuerliche Auswirkungen einer verdeckten Einlage . . . . .	150
7.5	Offene Geldeinlage durch den GmbH-Gesellschafter. . . . .	151
7.6	Wertansatz von verdeckten Einlagen . . . . .	152
7.6.1	Verdeckte Einlage einer Kapitalbeteiligung i. S. d. § 17 EStG . . . . .	153
7.6.2	Verdeckte Einlage eines Grundstücks i. S. § 23 EStG . . . . .	156
<b>8</b>	<b>Rund um den Gesellschafter-Geschäftsführer . . . . .</b>	<b>159</b>
8.1	Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers . . . . .	159
8.1.1	Angemessenheit der Geschäftsführer-Bezüge . . . . .	159
8.1.2	Überstundenvergütungen, Urlaubsrückstellungen und Abgeltungszahlungen für nicht genommenen Urlaub beim Gesellschafter-Geschäftsführer. . . . .	170
8.1.3	Tantiemen an den Gesellschafter-Geschäftsführer. . . . .	177
8.1.4	Private Kfz-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer . . . . .	187
8.1.5	Checkliste: „Angemessenheit der GGf-Vergütungen“. . . . .	192
8.2	Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften . . . . .	194
8.2.1	Zivilrechtliche Wirksamkeit. . . . .	194
8.2.2	Überblick: Steuerliche Voraussetzungen bei Pensionszusagen. . . . .	197
8.2.3	Probezeit. . . . .	198
8.2.4	Ernsthaftigkeit . . . . .	201

8.2.5	Erdienbarkeit .....	204
8.2.6	Steuerliche Folgen für die Rückdeckungsversicherung in vGA-Fällen .....	208
8.2.7	Finanzierbarkeit .....	209
8.2.8	Angemessenheit der Höhe nach. ....	210
8.2.9	Steuerliche Folgen bei fehlender betrieblicher Veranlassung .....	214
8.2.10	Abfindungsklauseln in Pensionszusagen .....	216
8.2.11	Pension neben Aktivgehalt; Folgerungen aus dem BFH-Urteil vom 05.03.2008 (AZ.: I R 12/07, BStBl 2015 II S. 409). ....	222
8.3	Pensionsverzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers/ Übertragung von Pensionsansprüchen .....	225
8.3.1	Pensionsverzicht in der Krise zur Abwendung der Insolvenz .....	225
8.3.2	BMF-Schreiben vom 14.08.2012 (BStBl I S. 874); Verzicht auf den sog. „future-service“ .....	228
8.3.3	Verzicht auf den werthaltigen Pensionsanspruch (Verzicht auf den sog. „past-service“) .....	231
8.3.4	„Entsorgung“ von Pensionszusagen. ....	235
8.3.5	Weitere Möglichkeiten zur „Abfindung“ des Pensionsanspruchs .....	244
<b>9</b>	<b>Sanierungsmaßnahmen des Gesellschafters in der Krise der GmbH</b> .....	<b>245</b>
9.1	Forderungsverzicht durch die GmbH-Gesellschafter .....	245
9.1.1	Steuerliche Folgen bei der Kapitalgesellschaft .....	245
9.1.2	Steuerliche Folgen aufgrund des Forderungsverzichts beim Gesellschafter .....	246
9.2	Rangrücktrittsvereinbarungen bei Gesellschafterdarlehen .....	260
9.2.1	Einfacher Rangrücktritt mit Besserungsabrede .....	260
9.2.2	Qualifizierter Rangrücktritt .....	262
9.2.3	Einfacher Rangrücktritt ohne Besserungsabrede (Steuerliche Folgen nach MoMiG) .....	262
9.3	Forderungsverzicht des GmbH-Gesellschafters gegen Besserungsschein (BMF-Schreiben vom 02.12.2003, BStBl I S. 648). ....	264
9.4	Schuldübernahme (Erfüllungsübernahme) durch den GmbH-Gesellschafter unter Verzicht auf Regressansprüche .....	267
9.5	Schaffung einer werthaltigen Einlage .....	269
9.5.1	Alternative: Geldeinlage statt Forderungsverzicht. ....	269
9.5.2	Alternative: Einlage der (wertlosen) Forderung in die Kapitalrücklage .....	270

9.6	Sanierungsgewinne (betrieblicher Forderungsverzicht) . . . . .	271
9.6.1	Entscheidung des BFH: Die Verwaltung war zu großzügig! . . . . .	271
9.6.2	Die Reaktion der Verwaltung. . . . .	271
9.6.3	Gesetzesänderungen (§ 3a EStG/§ 3c Abs. 4 EStG/§ 7b GewStG). . . . .	272
9.7	Abzugsbeschränkungen bei unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Nutzungsüberlassung durch den GmbH-Gesellschafter . . . . .	274
9.7.1	Überblick: Nutzungsvorteile und Abzugsbeschränkungen . . . . .	274
9.7.2	Abzugsbeschränkungen bei unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Nutzungsüberlassung durch den GmbH-Gesellschafter. . . . .	277
9.8	Darlehensverhältnisse zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter . . . . .	284
9.8.1	Darlehen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter. . . . .	284
9.8.2	Darlehen des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft. . . . .	288
9.8.3	Vereinbarung eines Vorteilsausgleichs zur Vermeidung einer vGA „Zinsvorteil“ . . . . .	293
9.8.4	Darlehensgewährung zwischen Schwestergesellschaften. . . . .	296
<b>10</b>	<b>Regelungen zur korrespondierenden Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen . . . . .</b>	<b>301</b>
10.1	Regelung in § 32 a Abs. 1 KStG zur korrespondierenden Besteuerung von vGA . . . . .	301
10.1.1	vGA hat das Einkommen der GmbH nicht gemindert. . . . .	301
10.1.2	vGA hat das Einkommen der GmbH gemindert . . . . .	302
10.1.3	Korrespondenzprinzip für vGA aus im Privatvermögen gehaltenen Kapitalbeteiligungen zur Anwendung Sondersteuersatz (§ 32 d Abs. 2 Nr. 4 EStG). . . . .	303
10.2	Regelung in § 32 a Abs. 2 KStG für verdeckte Einlagen. . . . .	305
10.2.1	Verdeckte Einlage hat das Einkommen des Gesellschafters nicht gemindert. . . . .	305
10.2.2	Verdeckte Einlage hat das Einkommen des Gesellschafters gemindert . . . . .	306
10.3	Steuerliche Auswirkungen in sog. Dreiecksfällen (§ 8 Abs. 3 Satz 5 KStG) . . . . .	308

<b>11</b>	<b>Schenkungsteuer bei vGA und verdeckten Einlagen</b> .....	313
11.1	Allgemeines .....	313
11.2	Schenkungs Vorgänge bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften .....	314
11.2.1	Disquotale Einlagen bei Kapitalgesellschaften (§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG) .....	314
11.2.2	Fiktionstatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG (Leistungen zwischen Kapitalgesellschaften) .....	316
11.2.3	Abgrenzung von bereits vom Grundtatbestand erfassten Schenkungsvorgängen .....	318
11.2.4	Schenkung an GmbH als Zuwendungsempfänger .....	318
11.3	Schenkung bei verdeckten Gewinnausschüttungen an nahe stehende Personen .....	319
11.3.1	Entwicklung der <i>bisherigen</i> Rechtsauffassungen .....	320
11.3.2	Neue Auffassung des BFH (3 Urteile vom 13.09.2017, AZ.: II R 54/15, II R 32/16, II R 42/16, BStBl II S. 292, 296 und 299) .....	320
11.3.3	Reaktion der Finanzverwaltung .....	321
11.4	Schenkung bei verdeckten Gewinnausschüttungen an Gesellschafter .....	323
11.4.1	Ansicht des BFH .....	323
11.4.2	Ansicht der Finanzverwaltung .....	324
11.5	Exkurs: Steuerliche Anerkennung von inkongruenten Gewinnausschüttungen .....	325
11.5.1	Aktuelle Verwaltungslinie .....	326
<b>12</b>	<b>Verlustabzug und Verlustabzugsbeschränkungen nach § 8c KStG</b> .....	329
12.1	Steuerliche Auswirkungen des Verlustabzugs .....	329
12.1.1	Steuerliche Behandlung des Verlustes im Verlustentstehungsjahr .....	329
12.1.2	Steuerliche Behandlung des Verlustrücktrags .....	330
12.1.3	Steuerliche Behandlung des Verlustvortrags .....	331
12.2	Verlustabzugsbeschränkungen nach § 8 c KStG .....	334
12.2.1	Grundprinzip der Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften nach § 8 c Abs. 1 KStG; BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645 (nachfolgend BMF) .....	334
12.2.2	Das neue BMF-Schreiben vom 28.11.2017, a. a. O. ....	341
12.2.3	Der unterjährige Beteiligungserwerb nach dem BMF-Schreiben vom 28.11.2017 (BStBl I S. 1645; Rn. 33 bis 35) anhand von Fallbeispielen .....	387

12.3	Der neue § 8d KStG . . . . .	397
12.3.1	Grundkonzeption und Zielsetzung . . . . .	397
12.3.2	Gesetzestext des neuen § 8d KStG . . . . .	397
12.3.3	Wirkung auch für die Gewerbesteuer. . . . .	399
12.3.4	Zeitliche Anwendung . . . . .	399
12.3.5	Einzelheiten und Auslegungsfragen zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen. . . . .	400
	Weiterführende Literatur. . . . .	412

### **13 Voraussetzungen und Rechtsfolgen der ertragsteuerlichen**

	<b>Organschaft . . . . .</b>	<b>413</b>
13.1	Grundsätze der Organschaft. . . . .	413
13.1.1	Übersicht: Voraussetzungen für KSt- und GewSt-Organschaft . . . . .	413
13.1.2	Grundsätze zur körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung . . . . .	415
13.2	(Keine) Berücksichtigung vororganschaftlicher Verluste . . . . .	419
13.3	Personengesellschaft als OT . . . . .	420
13.3.1	Finanzielle Eingliederung (Tz. 13 und 14 des BMF-Schreibens vom 10.11.2005, BStBl I S. 1038). . . . .	420
13.3.2	Eigene gewerbliche Tätigkeit der OT-PersG (Tz. 15 bis 20 des BMF-Schreibens vom 10.11.2005, a. a. O.). . . . .	421
13.4	Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner (§ 16 KStG und R 16 KStR 2015) . . . . .	422
13.4.1	Allgemeines . . . . .	422
13.4.2	Gewinnabhängige Ausgleichszahlungen an ausenstehende Anteilseigner; Nichtanwendung des BFH-Urteils vom 04.03.2009, AZ.: I R 1/08, BStBl 2010 II S. 407 . . . . .	424
13.4.3	Anforderungen an die Verlustübernahme i. S. d. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i. V. m. § 302 AktG. . . . .	425
13.5	Steuerliche Folgen bei Nichtanerkennung der Organschaft (z. B. wegen fehlender Mindestlaufzeit von 5 Zeitjahren) . . . . .	427
13.6	Unterlassene Verzinsung eines Verlustausgleichsanspruchs als vGA . . . . .	428
13.7	Rückwirkende Organschaftsbegründung bei Umstrukturierungen . . . . .	428
13.7.1	Eine durch übertragende Umwandlung aus einer Personengesellschaft entstandene Kapitalgesellschaft kann rückwirkend Organgesellschaft sein . . . . .	429

13.7.2	Rückwirkende Begründung einer Organschaft auch bei Ausgliederung eines Teilbetriebs nach § 20 UmwStG möglich	429
13.7.3	Praxishinweis: Keine rückwirkende Begründung einer Organschaft bei Anteilstausch i. S. d. § 21 UmwStG möglich	431
13.8	Steuerliche Behandlung vororganschaftlich verursachter Mehr- und Minderabführungen	433
13.9	Bildung und Auflösung besonderer Ausgleichsposten beim OT nach § 14 Abs. 4 KStG i. V. m. R 14.8 KStR 2015 bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen	435
13.10	Auflösung von Kapitalrücklagen aus organschaftlicher Zeit	437
13.11	Steuerliche Behandlung der Beteiligungserträge und Veräußerungserlöse der Organgesellschaft (sog. Bruttomethode, § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG)	437
13.11.1	Die Behandlung der Beteiligungserträge	437
13.11.2	Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	440
13.12	Die „kleine“ Organschaftsreform	442
13.12.1	Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für Organgesellschaften (§ 14 Abs. 1 Satz 1 vor Nr. 1, Satz 1 Nr. 5, § 17 Satz 1, § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG)	442
13.12.2	Anpassungen an abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote	442
13.12.3	Heilung fehlerhafter Bilanzansätze im handelsrechtlichen Jahresabschluss bei „verunglückter Organschaft“	443
13.12.4	Wichtiger Grund für die vorzeitige Kündigung eines Gewinnabführungsvertrags	446
<b>14</b>	<b>Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG</b>	449
14.1	Besteuerungszeitraum bei der Liquidationsbesteuerung	449
14.2	Gewinnermittlung im Abwicklungszeitraum	451
14.3	Steuerliche Auswirkungen beim Anteilseigner der liquidierten Kapitalgesellschaft	452
14.3.1	Grundsatz: Kapitaleinnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG	452
14.3.2	Ausnahme: Rückzahlung Nennkapital und Einlagekonto	452
14.3.3	Rückausnahme: Sonderausweis = Rückzahlung Nennkapital als „Dividende“	453

14.3.4	In welchem VZ kann ein Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG beim Anteils eigener steuerlich berücksichtigt werden? . . . . .	453
14.3.5	BMF-Schreiben vom 09.10.2012, BStBl I S. 953; Können Refinanzierungskosten noch nach dem Zeitpunkt der Auflösung als Werbungskosten abgezogen werden? . . . . .	454
14.4	Praxisfall . . . . .	455
14.4.1	Ermittlung des Einkommens und der Körperschaftsteuerschuld für den Abwicklungszeitraum 2017 bis 2018. . . . .	456
14.4.2	Ermittlung der Körperschaftsteuerschuld für den VZ 2018 . . . . .	457
14.4.3	Ermittlung der Gewerbesteuerschuld für den EZ 2017 und EZ 2018 (vgl. § 16 Abs. 1 GewStDV) . . . . .	457
14.4.4	Berechnung der KSt-Rückstellung und des Solidaritätszuschlags für den Abwicklungszeitraum 2017 und 2018 . . . . .	458
14.4.5	Liquidationsschlussbilanz und Kontrollrechnung zum Abwicklungsgewinn. . . . .	459
14.4.6	Steuerliche Auswirkungen beim Gesellschafter . . . . .	460
<b>15</b>	<b>Umwandlungssteuerrecht. . . . .</b>	<b>463</b>
15.1	Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG . . . . .	464
15.1.1	Überblick . . . . .	465
15.2	Einbringungsvoraussetzungen nach § 20 UmwStG. . . . .	466
15.2.1	Sacheinlage . . . . .	466
15.2.2	Vorherige „Auslagerung“ von Grundstücken im Falle der Einbringung in eine GmbH nach § 20 UmwStG. . . . .	466
15.2.3	Der einfach zu handhabende Weg in eine GmbH nach § 20 UmwStG unter Vermeidung von steuerlichen Fallstricken. . . . .	467
15.2.4	Sonstige Gegenleistung bei § 20 UmwStG . . . . .	472
15.3	Wertansatz des eingebrachten Vermögens . . . . .	476
15.3.1	Übersicht: Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens. . . . .	476
15.3.2	Steuerliche Auswirkungen bei Einbringung in eine GmbH zum Buchwert. . . . .	477
15.3.3	Aufdeckung stiller Reserven bei negativem Kapital (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG) . . . . .	481

15.3.4	„Steuerfalle“ in § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG im Zusammenhang mit dem Wegfall der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz. . . . .	483
15.4	Zeitpunkt der Einbringung (§ 20 Abs. 5 und 6 UmwStG) . . . . .	485
15.4.1	Allgemeines . . . . .	485
15.4.2	Im Einzelnen . . . . .	486
15.5	Grenzüberschreitende Einbringungen . . . . .	490
15.6	Anteilstausch nach § 21 UmwStG . . . . .	492
15.6.1	Allgemeines . . . . .	492
15.6.2	Steuerliche Folgen beim Einbringenden . . . . .	494
15.7	Weitere Anwendungsfälle des § 20 UmwStG . . . . .	496
15.7.1	Einbringung einer GmbH & Co. KG in die Komplementär-GmbH . . . . .	496
15.7.2	Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebs-Kapitalgesellschaft . . . . .	501
15.8	Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft (§ 23 UmwStG) . . . . .	503
15.8.1	Übersicht . . . . .	503
15.8.2	Rechtsfolgen. . . . .	504
15.8.3	Aufstockung der Wertansätze bei nachträglicher Einbringungsgewinnbesteuerung (§ 23 Abs. 2 UmwStG). . . . .	505
15.9	Praxishinweis: Checkliste zu §§ 20 bis 23 UmwStG. . . . .	506
15.10	Zusammenfassendes Praxisbeispiel zur Einbringung einer GbR in eine GmbH nach § 20 UmwStG . . . . .	508
15.11	Besteuerung des Anteilseigners (§ 22 UmwStG) RdNr. 22.01 bis 22.46 BMF . . . . .	515
15.11.1	Übersicht: Besteuerung des Anteilseigners (§ 22 UmwStG) . . . . .	515
15.11.2	Einbringungsgewinn I (§ 22 Abs. 1 UmwStG) . . . . .	516
15.11.3	Einbringungsgewinn II in den Fällen des Anteilstausches (§ 22 Abs. 2 UmwStG) – RdNr. 22.12 bis 22.17 BMF – . . . . .	527
15.12	Einbringung von Freiberufler-Praxen in GmbHs. . . . .	529
15.12.1	Fall 1: Formwechsel PartGmbH in GmbH. . . . .	529
15.12.2	Fall 2: Einbringung Ingenieurbüro in GmbH/ Zurückbehaltung von Forderungen . . . . .	532
	<b>Stichwortverzeichnis. . . . .</b>	<b>529</b>

## 1.1 Allgemeines

Die Körperschaftsteuer (KSt) ist die **Einkommensteuer der juristischen Personen**. Sie erfasst das zu versteuernde Einkommen der im Körperschaftsteuergesetz (KStG) genannten Körperschaftsteuer, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Rechtsgrundlagen sind das KStG und die KStDV jeweils in der aktuellen Fassung. Ergänzende Hinweise der Finanzverwaltung ergeben sich aus den KStR (Stand 2015) und den KStH (Stand 2015).

Das frühere Anrechnungsverfahren wurde im Jahr 2000 durch das sog. Halbeinkünfteverfahren und seit 2009 durch das Teileinkünfteverfahren ersetzt. Dadurch sollte insbesondere das Problem der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne, sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch der Ebene des Anteilseigners gelöst werden. Dies ist leider nur annähernd geglückt. Der aktuelle Körperschaftsteuersatz beläuft sich auf **15 %**. Auf der Anteilseignerebene werden ausgeschüttete Gewinne nur einem Sondersteuersatz i. H. v. 25 % unterworfen bzw. unterliegen dem Teileinkünfteverfahren (Steuerbefreiung i. H. v. 40 %).

Von der deutschen Wirtschaft wurde der Systemwandel auf das aktuelle Körperschaftsteuerrecht begrüßt. Zum einen wegen der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 40 % auf jetzt 15 %. Zum anderen wegen der sachlichen Steuerbefreiung in § 8b KStG für Beteiligungserträge an anderen Körperschaften. Diese Steuerbefreiung wurde jedoch seit 01.03.2013 für sog. **Streubesitzdividenden** (Beteiligungen von weniger als 10 %) aufgehoben. Streubesitzdividenden unterliegen mittlerweile uneingeschränkt der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.

## 1.2 GmbH

In der Besteuerungspraxis ist die am häufigsten anzutreffende juristische Person die GmbH. Die GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) ist eine Kapitalgesellschaft (vgl. § 13 Abs. 2 GmbHG). Die GmbH ist i. d. R. auf einen überschaubaren Kreis von Gesellschaftern ausgerichtet, die in einem bestimmten Umfang auch füreinander einstehen müssen. Die gesetzlichen Grundlagen sind im GmbHG geregelt.

Es ist gesellschaftsrechtlich zulässig, dass ein einziger Gesellschafter sämtliche Anteile einer GmbH hält. Nach § 1 GmbHG kann bereits die Gründung durch **einen** Gesellschafter erfolgen. Die GmbH ist körperschaftsteuerlich ohne Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Selbstständigkeit ein eigenständiges Steuersubjekt. Dies gilt auch für die Einmann-GmbH. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise derart, dass die Gesellschaft mit ihrem einzigen Gesellschafter „gleichgestellt“ wird, kommt also nicht in Betracht.

Das ganze Körperschaftsteuerrecht beruht auf der Anerkennung der besonderen Rechtsnatur dieser Gesellschaftsform. Die Gesellschaft steht rechtlich völlig unabhängig neben dem Gesellschafter.

Die Rechtsform der GmbH wird mittlerweile nicht nur aus Gründen der Haftungsbeschränkung gewählt, sondern insbesondere auch aus rein steuerlichen Erwägungen. Vor dem Hintergrund, dass in der GmbH auf Dauer thesaurierte Gewinne nur mit **15 % KSt** besteuert werden, hingegen ein Unternehmen (Einzelunternehmen) bzw. ein Mitunternehmer einer **Einkommensteuer (ESt) von bis zu 45 %** unterworfen wird, liegt dies auf der Hand.

Die GmbH kann bereits durch eine Person mit einem Mindeststammkapital i. H. v. 25.000 € gegründet werden („Ein-Mann-GmbH“, vgl. § 1 und § 5 GmbHG).

Im Unterschied zu einer Personengesellschaft ist für den Gesellschaftsvertrag immer eine notarielle Beurkundung erforderlich (vgl. § 2 GmbHG).

Der GmbH-Gesellschafter erzielt typischerweise folgende Einkünfte:

- als Gesellschafter = Einkünfte aus Kapitalvermögen nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG**
- als Geschäftsführer = Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit nach **§ 19 EStG**.

D. h. bei einer sog. „**Ein-Mann-GmbH**“ ist der Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer „nur“ **Arbeitnehmer** der Gesellschaft. Er selbst ist also steuerlich **nicht Unternehmer**. Dies hat zur Konsequenz, dass er keine gewerblichen Einkünfte i. S. § 15 EStG mit der Folge der Gewerbesteuerpflicht erzielt. Gewerbesteuerpflichtig ist vielmehr die GmbH, die einen Gewerbebetrieb kraft Gesetzes unterhält (vgl. § 2 Abs. 2 GewStG).

## 1.3 UG (haftungsbeschränkt)

### 1.3.1 Zivilrechtliche Grundlagen der UG (haftungsbeschränkt)

Bei der Unternehmersgesellschaft mit der Firmenbezeichnung „UG haftungsbeschränkt“ handelt es sich um eine **Rechtsformvariante der GmbH**. Auf die UG finden daher grundsätzlich alle Vorschriften des GmbHG und des sonstigen nationalen Rechts, welche die GmbH betreffen, Anwendung. Dies gilt allerdings nur insoweit, als § 5 a GmbHG keine abweichenden Sonderregelungen enthält.

#### 1.3.1.1 Musterprotokoll

##### Wortlaut von § 2 Abs. 1 a GmbHG

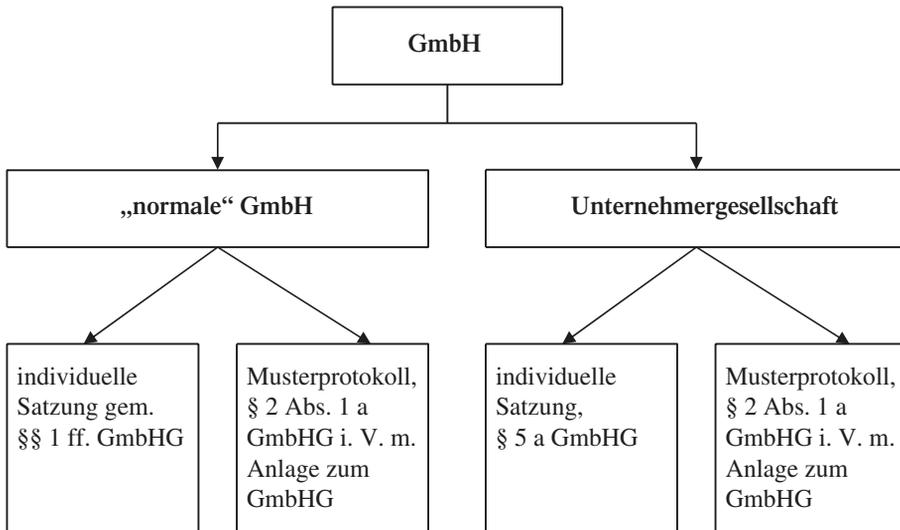
(1a) Die Gesellschaft kann in einem vereinfachten Verfahren gegründet werden, wenn sie **höchstens drei Gesellschafter und einen Geschäftsführer** hat. Für die Gründung im vereinfachten Verfahren ist das in der **Anlage** bestimmte Musterprotokoll zu verwenden. Darüber hinaus dürfen keine vom Gesetz abweichenden Bestimmungen getroffen werden. Das Musterprotokoll gilt zugleich als Gesellschafterliste. Im Übrigen finden auf das Musterprotokoll die Vorschriften dieses Gesetzes über den Gesellschaftsvertrag entsprechende Anwendung.

§ 2 Abs. 1 a GmbHG ermöglicht somit erleichterte Gründungen von GmbHs durch die Verwendung eines gesetzlichen Musterprotokolls (Anlage 1 a und 1 b zum GmbHG).

Das vereinfachte Gründungsverfahren (eine **notarielle Beurkundung** ist aber trotzdem notwendig) gilt

- sowohl für die „normale“ GmbH
- als auch für die UG haftungsbeschränkt.

Die vereinfachte Gründung betrifft nicht nur die UG. Es ist also möglich, eine UG mit vereinfachtem oder mit „normalem“ Gesellschaftsvertrag zu gründen. Genauso kann eine GmbH „vereinfacht“ oder „normal“ gegründet werden. Eine UG kann auch mit mehr als 3 Gesellschaftern und mit mehr als einem Geschäftsführer gegründet werden.



Die vereinfachte Gründung ist nur zulässig für Gesellschaften mit bis zu **3 Gesellschaftern** und höchstens **einem Geschäftsführer**. Faktisch wird sie i. d. R. aber oftmals nur bei 1-Personen-Gesellschaften in Betracht kommen, da das Musterprotokoll keine Regelungen zu den Verhältnissen der Gesellschafter untereinander enthält.

### 1.3.1.2 Mindestkapital

§ 5 a GmbHG enthält spezielle Regelungen zur UG haftungsbeschränkt:

#### Wortlaut von § 5 a GmbHG

- (1) Eine Gesellschaft, die mit einem Stammkapital gegründet wird, das den Betrag des Mindeststammkapitals nach § 5 Abs. 1 unterschreitet, muss in der Firma abweichend von § 4 die Bezeichnung „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ führen.
  - (2) Abweichend von § 7 Abs. 2 darf die Anmeldung erst erfolgen, wenn das Stammkapital in voller Höhe eingezahlt ist. Sacheinlagen sind ausgeschlossen.
  - (3) In der Bilanz des nach den §§ 242, 264 des Handelsgesetzbuchs aufzustellenden Jahresabschlusses ist eine gesetzliche Rücklage zu bilden, in die ein Viertel des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschusses einzustellen ist. Die Rücklage darf nur verwandt werden
    1. für Zwecke des § 57c;
    2. zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags, soweit er nicht durch einen Gewinnvortrag aus dem Vorjahr gedeckt ist;
    3. zum Ausgleich eines Verlustvortrags aus dem Vorjahr, soweit er nicht durch einen Jahresüberschuss gedeckt ist.
- (...)

- (5) Erhöht die Gesellschaft ihr Stammkapital so, dass es den Betrag des Mindeststammkapitals nach § 5 Abs. 1 erreicht oder übersteigt, finden die Absätze 1 bis 4 keine Anwendung mehr, die Firma nach Absatz 1 darf beibehalten werden.

### **Hierbei sind insbesondere folgende Punkte zu beachten**

Es ist zwar kein **Mindeststammkapital** vorgegeben. Nach § 5 Abs. 2 Satz 1 GmbHG muss der Nennbetrag jedes Geschäftsanteils aber auf volle € lauten. Daraus ergibt sich für eine UG, dass das **Mindeststammkapital bei 1 €** liegen muss (bzw. mehrere €, wenn mehrere Gesellschafter beteiligt werden).

Das Stammkapital muss **bar** erbracht werden. Sacheinlagen sind nicht zulässig.

Die Ausschüttung sämtlicher Gewinne ist nicht zulässig. Nach § 5 a Abs. 3 GmbHG muss eine **gesetzliche Rücklage (1/4 des um den Verlustvortrag der Vorjahre geminderten Jahresüberschusses)** gebildet werden.

Erreicht das **Stammkapital** den Betrag von **25.000 €** und wird das Stammkapital entsprechend erhöht, finden die Sondervorschriften für die UG keine Anwendung mehr.

Maßgeblicher Zeitpunkt für den Wegfall der Sondervorschriften ist die **Eintragung der Kapitalerhöhung** in das Handelsregister.

### **1.3.2 Steuerliche Behandlung der UG (haftungsbeschränkt)**

Die UG ist steuerliche eine **Kapitalgesellschaft** i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und wird wie eine normale GmbH behandelt. Folglich liegen nach § 8 Abs. 2 KStG gewerbliche Einkünfte kraft Rechtsform vor.

Die Steuerpflicht (für KSt und GewSt) **beginnt** – wie bei der „Normal-GmbH“ – mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags (= sog. Vorgesellschaft). Betätigungen vor diesem Zeitpunkt (= sog. Vorgründungsgesellschaft) vollziehen sich im Rahmen eines Personenunternehmens.

### **1.3.3 Kapitalerhöhung zur „normalen“ GmbH**

Eine **Stammkapitalerhöhung** auf den „normalen“ Mindestbetrag in Höhe von 25.000 € ist jederzeit zulässig. Diese Kapitalerhöhung kann dann entweder durch Einlagen („**effektive Kapitalerhöhung**“) oder durch Umwandlung der vorhandenen – gesetzlichen und freien – Rücklagen erfolgen („**nomielle Kapitalerhöhung**“).

Die Nennkapitalerhöhung auf 25.000 € und die damit verbundene „Umwandlung“ einer UG haftungsbeschränkt in eine „Normal-GmbH“ ist hinsichtlich des **Wertansatzes steuerlich unproblematisch (zwingender Buchwertansatz**, da „kleiner Formwechsel“

innerhalb der Rechtsformart „GmbH“). Ist eine Gewinnrealisierung gewollt (z. B. zur Verlustnutzung), ist diese auch **nicht** wahlweise möglich. D. h. die „**Umwandlung**“ einer UG in eine GmbH ist ein Firmen- und kein Formwechsel (§ 5a Abs. 5 GmbHG) und fällt deshalb nicht in den Anwendungsbereich des UmwStG.

Übernehmen die bisherigen Gesellschafter die sich aufgrund der Kapitalerhöhung ergebenden neuen Anteile entsprechend ihrem bisherigen Beteiligungsverhältnis, führt der Vorgang **nicht zu einem Anwendungsfall des § 8 c Abs. 1 KStG; ein ggf. bestehender steuerlicher Verlustvortrag geht also nicht verloren.**

- **Praxishinweis** Kommt es bei der Kapitalerhöhung allerdings zu **Verschiebungen im Beteiligungsverhältnis**, kann dies nach **§ 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG** zu einem vollständigen Wegfall bisher nicht genutzter Verluste führen.

### Beispiel

An der AB-UG haftungsbeschränkt sind seit der Gründung im November 2015 die Gesellschafter A und B mit einem Anteil von jeweils 1 € (also zu je 50 %) beteiligt.

Im September 2018 erfolgt eine Kapitalerhöhung der UG, um die „Umwandlung“ in eine „Normal-GmbH“ zu ermöglichen. Da die UG nicht über ausreichende Rücklagen verfügt, muss die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln als effektive Kapitalerhöhung erfolgen. Von den neuen Anteilen in Höhe von nominal 24.998 € übernimmt A 19.999 € und B 4999 €. A hält somit 80 %, B 20 % der Anteile.

Die UG weist zum 31.12.2017 einen steuerlichen Verlustvortrag nach § 10 d EStG in Höhe von 30.000 € aus.

### Lösung

Durch die Kapitalerhöhung sind nur 30 % der Anteile von B auf A übergegangen. Somit wird der Tatbestand der Verlustabzugsbeschränkung des § 8 c Abs. 1 **Satz 1 KStG** nicht verwirklicht (Übertragung nicht mehr als 50 % der Anteile).

Auch ein bis September 2018 erzielter Verlust unterliegt insoweit nicht der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c KStG.

Erfolgt eine **Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (z. B. durch Verwendung der gesetzlichen Rücklage)** entsteht ein **Sonderausweis i. S. d. § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG**. Da die Kapitalerhöhung notwendig ist, um die gesetzliche Rücklagenpflicht zu beenden, wird dies in zahlreichen Sachverhalten der Fall sein (= zusätzliche gesonderte Feststellung). Im Einzelnen gilt Folgendes:

### Rechtsfolgen der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

- Sind Beträge im **steuerlichen Einlagekonto** vorhanden, gelten diese als vorrangig vor den sonstigen Rücklagen als für die Kapitalerhöhung verwendet (**§ 28 Abs. 1 Satz 1 KStG**). Ein Sonderausweis entsteht insoweit nicht.

- Werden **sonstige Rücklagen** (außer steuerliches Einlagekonto) für die Kapitalerhöhung verwendet, entsteht insoweit ein **Sonderausweis**, der gesondert festgestellt werden muss (§ 28 Abs. 1 **Satz 2** KStG).
- **Ein gebildeter Sonderausweis mindert sich durch spätere Einlagen.** Dabei werden die Einlagen zunächst dem steuerlichen Einlagekonto gutgeschrieben und am Schluss des Wirtschaftsjahres vom Sonderausweis **abgezogen**. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos mindert sich entsprechend (§ **28 Abs. 3** KStG).

### Rechtsfolgen bei späterer Kapitalherabsetzung/Auflösung der Gesellschaft

- Zunächst gilt der Sonderausweis als für die Kapitalherabsetzung/Auskehrung verwendet (**Folge: steuerpflichtige Kapitaleinnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG beim Gesellschafter, obwohl Stammkapital ausgezahlt wird**); § 28 Abs. 2 Satz 1, 1 HS KStG.
- Ein übersteigender Betrag ist zunächst dem **steuerlichen Einlagekonto** gutzuschreiben, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist (§ 28 Abs. 2 Satz 1, 2. HS KStG). Bei der Auszahlung wird dann das steuerliche Einlagekonto – ohne Rücksicht auf die Höhe des ausschüttbaren Gewinns – entsprechend wieder gemindert (§ 28 Abs. 2 Satz 3 KStG). Die Minderung geht aber **maximal bis auf 0 €**; ein ggf. übersteigender Betrag ist als Ausschüttung zu behandeln (§ 28 Abs. 2 Satz 4 KStG).

### Beispiel

Die X-UG (Stammkapital bisher 1 €) beschließt im September 2018 eine Kapitalerhöhung auf 30.000 € durch Umwandlung von Rücklagen.

	Übrige Rücklagen	Einlagekonto		Stammkapital	
Bestand bisher	30.000 €		5000 €		1 €
Kapitalerhöhung	./.	24.999 €	./.	5000 €	+ 29.999 €
Bestand neu	5001 €		0 €		30.000 €

### Lösung

Das steuerliche Einlagekonto gilt nach § 28 Abs. 1 Satz 1 KStG als vorrangig für die Kapitalerhöhung verwendet. Es ergibt sich damit ein **Sonderausweis i. S. d. § 28 Abs. 1 KStG zum 31.12.2018 in Höhe von 24.999 €**.

Wird später durch Kapitalherabsetzung oder im Rahmen der Liquidation das Stammkapital herabgesetzt, gilt nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG **zunächst der Sonderausweis** als für die Kapitalherabsetzung verwendet. Die Gesellschafter erzielen insoweit **steuerpflichtige Kapitaleinkünfte** i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Auskehrungen unterliegen der Abgeltungsteuer gem. § 32 d Abs. 1 EStG bzw. im Optionsfall dem Teileinkünfteverfahren gem. § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG i. V. m. § 3 Nr. 40 EStG.

## 1.4 Aktiengesellschaft

Die Aktiengesellschaft (AG) ist eine Kapitalgesellschaft, die i. d. R. auf einen größere Kreis von Gesellschaftern ausgerichtet ist. Leitbild ist die börsennotierte Aktiengesellschaft. Die Börsennotierung macht es möglich, dass die Aktiengesellschaft Kapital von einer unbestimmten Vielzahl von Aktionären erhält. Die gesetzliche Grundlage der Aktiengesellschaft, das Aktiengesetz, ist so ausgestaltet, dass der Gesellschaft ihre Aktionäre nicht einmal namentlich bekannt sein müssen. Der Vorstand ist gegenüber den Aktionären weisungsunabhängig. Zur Überwachung des Vorstandes wird ein Aufsichtsrat eingesetzt, der ab einer Mitarbeiterzahl von 500 Personen obligatorisch ist (vgl. § 77 BetrVerfG). Vergütungen an den Aufsichtsrat, der nach § 18 Abs. 3 EStG Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit erzielt, sind nach § 10 Nr. 4 KStG nur zur Hälfte steuerlich abzugsfähig. Zum Schutz der Aktionäre können viele Vorschriften des Aktiengesetzes nicht gesellschaftsvertraglich abgeändert werden.

Steuerlich gelten für die AG dieselben Grundsätze wie zur GmbH. D. h. auch der Vorstand, der alleiniger Gesellschafter (Aktionär) der AG ist, erzielt in dieser Eigenschaft Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Gewinnausschüttungen der AG gehören auch beim Aktionär zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG**.

---

## 2.1 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

### 2.1.1 Steuersubjekte

Der Kreis der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ist in § 1 Abs. 1 KStG **abschließend** aufgezählt (vgl. R 2 Abs. 1 KStR):

#### **Nr. 1: Kapitalgesellschaften**

Dies sind insbesondere **Europäische Gesellschaften (SE)**, die **GmbH**, die **Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)**, die **AG** und die **Kommanditgesellschaft auf Aktien**. Auch eine ausländische Gesellschaft, die nach dem Typenvergleich einer inländischen Kapitalgesellschaft entspricht (**z. B. Limited**) fällt darunter.

Die **GmbH & Co. KG** ist hingegen eine Personengesellschaft und ist **nicht** körperschaftsteuerpflichtig (vgl. H 1.1, GmbH & Co. KG, KStH 2015).

#### **Nr. 2: Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften**

Hierunter fallen z. B. die Volksbanken, Wohnungsbau-, Winzer-, Einkaufs- und Molkereigenossenschaften. Auch die **Europäische Genossenschaft (SCE)** fällt unter § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

#### **Nr. 3: Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit**

Hierbei handelt es sich um Personenvereinigungen, bei denen die Mitglieder eine „Schadens- bzw. Gefahrgemeinschaft“ bilden. Die Mitglieder sind also auch die Versicherten. Dies gilt z. B. für eine Lebens- oder Krankenversicherung.

#### **Nr. 4: Sonstige juristische Personen des privaten Rechts**

Hierzu gehören nach § 21 BGB insbesondere die rechtsfähigen, nicht wirtschaftlichen (= ideellen) Vereine und Stiftungen. Z. B. gemeinnützige Sport- und Musikvereine sowie steuerbegünstigte Stiftungen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind.

Die Rechtsverhältnisse der Vereine sind in §§ 21 bis 79 BGB geregelt. Der rechtsfähige Verein ist in das Vereinsregister eingetragen; nach § 56 BGB soll die Zahl seiner Mitglieder mindestens sieben betragen.

**Rechtsfähige Stiftungen** sind von der Rechtsordnung anerkannte selbstständige Rechtssubjekte, sog. juristische Personen. Für sie gilt das Stiftungsrecht. In der Regel ist eine rechtsfähige Stiftung eine eigenständige juristische Person als **Stiftung des bürgerlichen Rechts** gem. §§ 80 bis 88 BGB, die einen durch Stiftungssatzung festgelegten Zweck mithilfe eines rechtlich verselbstständigten, dem Zweck dauernd gewidmeten Vermögens (Stiftungsvermögen) verfolgt. Sie ist die einzige Rechtsform, hinter der sich kein Dritter als Eigentümer oder Mitglied verbirgt.

Die §§ 80 ff. BGB regeln die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für das Entstehen einer Stiftung bürgerlichen Rechts.

Auch **Familienstiftungen** können Stiftungen des bürgerlichen Rechts sein, die ausschließlich dem Wohl einer oder mehrerer bestimmter Familien dienen. Bei ihnen ist die Staatsaufsicht eingeschränkt. **Familienstiftungen können grundsätzlich nicht als gemeinnützig anerkannt werden**, da sie nicht auf das Gemeinwohl ausgerichtet sind, sondern auf die Begünstigung der Stifterfamilie.

Außerdem unterliegen Familienstiftungen in Zeitabständen von je 30 Jahren der **Erbschaftsteuer** (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Dadurch wird alle 30 Jahre ein Erbfall fingiert und die Familienstiftung einer entsprechenden Besteuerung unterworfen. Diese Steuerschuld kann nach § 24 ErbStG im Wege der Verrentung in 30 gleichen jährlichen Teilbeträgen entrichtet werden; hierbei ist für die Verzinsung der Steuer von einem Zinssatz von 5,5 v. H. auszugehen. Wegen der Entstehung der Steuer, vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG; zur Berechnung der Steuer, vgl. § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG.

#### **Nr. 5: Nicht rechtsfähige Vereine, Stiftungen und andere Zweckvermögen**

Der nicht rechtsfähige Verein (vgl. § 54 BGB) ist nicht im Vereinsregister eingetragen; auf ihn finden die Vorschriften über die GbR Anwendung.

In diesen Fällen ist nach § 3 Abs. 1 KStG eine Abgrenzung von einer Personengesellschaft (GbR) erforderlich. Der nichtrechtsfähige Verein unterscheidet sich von einer GbR dadurch, dass er **vereinsrechtlich und nicht gesellschaftsrechtlich organisiert ist. Für einen Verein sprechen z. B. Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks, Auftreten unter einem Gesamtnamen, Unabhängigkeit vom Mitgliederbestand, größere Mitgliederzahl und Bestehen eines Vorstands, der für die Gesamtheit der Mitglieder handelt.** Der nicht rechtsfähige Verein muss diese Wesensmerkmale ausdrücklich in einer **Satzung** niederlegen (vgl. Tz. 280 bis 284 des BMF-Schreibens vom 18.01.2016, BStBl 2016 I S. 85, zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer).

**Nicht rechtsfähige Vereine sind z. B. auch Gewerkschaften, Berufsverbände und politische Parteien.**

Nicht rechtsfähige (auch unselbstständige oder fiduziarische) Stiftungen haben keine eigene Rechtspersönlichkeit. Der Stifter überträgt das Vermögen durch Vertrag oder Verfügung von Todes wegen auf eine vorhandene Person, z. B. eine juristische Person des privaten Rechts oder eine Gemeinde. Diese verwaltet es dann entsprechend dem festgelegten Zweck. Das Vermögen geht in einem solchen Fall in das Eigentum des Empfängers über und ist als **Sondervermögen** von dem übrigen Vermögen getrennt zu halten. Die nicht rechtsfähige Stiftung eignet sich vor allem für kleinere Vermögen, die den Aufwand einer selbstständigen Stiftungsgründen nicht lohnen.

Von den Genehmigungsbehörden der Länder wird für die Gründung von selbstständigen Stiftungen mit eigener Stiftungsverwaltung grundsätzlich ein Mindestvermögen von ca. 100.000 € empfohlen. Bei darunter liegenden Vermögen wird auf rechtlich unselbstständige Stiftungen verwiesen, bei denen das Vermögen z. B. einer bereits bestehenden rechtsfähigen Organisation treuhänderisch – zur Verwaltung – anvertraut wird. Allerdings bestehen hierzu in den einzelnen Bundesländern unterschiedliche Auffassungen.

Ein Zweckvermögen ist eine verselbstständigte Vermögensmasse für einen festgelegten Zweck. Z. B. Spenden, die bis zu ihrer Verwendung auf einem Spendensonderkonto verzinslich angelegt werden.

**Nr. 6: Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Juristische Personen des öffentlichen Rechts fallen grundsätzlich nicht unter die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht, da sie mit der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben betraut sind. Körperschaften des öffentlichen Rechts sind z. B.

- Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden)
- öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften
- Universitäten und Studentenwerke
- öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten
- Kammern (IHK, Steuerberaterkammer).

Sofern sich aber Körperschaften des öffentlichen Rechts privatwirtschaftlich betätigen – entweder im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art oder in privatrechtlicher Form – unterliegen sie der Besteuerung. Durch einen Betrieb gewerblicher Art sollen im Ergebnis alle Einrichtungen der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer unterworfen werden, die das **äußere Bild eines Gewerbebetriebs** haben. **Vgl. § 4 KStG in Verbindung mit R 4.1 KStR 2015.**

Zu den typischen Betrieben gewerblicher Art gehören insbesondere die Kreis- und Stadtparkassen nach § 4 Abs. 2 KStG sowie die sog. Versorgungsbetriebe nach § 4 Abs. 3 KStG (z. B. Wasserwerk, E-Werk, öffentlicher Verkehr). Keine Betriebe gewerblicher Art sind hingegen Hoheitsbetriebe; vgl. § 4 Abs. 5 KStG i. V. m. R 4.4 KStR 2015. Zur Abgrenzung in Einzelfällen, vgl. R 4.5 KStR 2015.

### 2.1.2 Steuersatz und Freibetrag

Bei den Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 KStG beträgt der Steuersatz nach § 23 Abs. 1 KStG seit dem VZ 2008 **15 v. H.** des zu versteuernden Einkommens.

Außerdem ist bei den **Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 KStG** nach § 24 KStG ein **Freibetrag in Höhe von 5000 €** bei der Ermittlung des zVE abzuziehen.

**Bei Kapitalgesellschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und Genossenschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG wird dieser Freibetrag hingegen nicht berücksichtigt.**

### 2.1.3 Voraussetzungen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht

Der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen alle Körperschaften, die

- in § 1 Abs. 1 KStG aufgezählt sind **und**
- ihre Geschäftsleitung (10 AO) **oder** ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland haben.

#### **Hinweis: Ausländische Kapitalgesellschaften (z. B. limited)**

Eine **ausländische Kapitalgesellschaft (z. B. Limited)**, die wie eine deutsche Kapitalgesellschaft strukturiert ist und ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat, **ist ebenfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.**

Zu den Rechtsformen ausländischer Gesellschaften, vgl. H 1.1, Ausländische Gesellschaften, KStH 2015.

**Zur Steuerpflicht der englischen „Limited“ (Private Company Limited by Shares, Ltd.) gilt Folgendes:**

- **bei der Körperschaftsteuer:**
  - Die Ltd. hat ihren statuarischen Sitz im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland und ihren tatsächlichen Verwaltungssitz (Geschäftsführung) in Deutschland.
  - Es handelt sich insoweit um eine doppelt ansässige Gesellschaft (Scheinauslandsgesellschaft). Nach dem DBA-Großbritannien gilt die Gesellschaft (Ltd.) als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Daraus folgt für den Fall der zugezogenen Ltd. mit ausschließlicher Tätigkeit in Deutschland ein ausschließliches Besteuerungsrecht Deutschland.
  - Der Sitz (§ 11 AO) der Ltd. ist zwar im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland; für die unbeschränkte Steuerpflicht reicht es allerdings aus, dass sich die tatsächliche Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland befindet.
  - Da die Ltd. aufgrund des gesellschaftsrechtlichen Typenvergleichs einer deutschen GmbH entspricht (Kapitalgesellschaft), ergibt sich eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Der Steuersatz bei der KSt beläuft sich ebenfalls auf 15 v. H.

- Zu den steuerlichen Folgen im Fall der Löschung im britischen Handelsregister, vgl. Verfügung OFD Hannover vom 03.07.2009, DStR 2009 S. 1585, sowie BMF-Schreiben vom 06.01.2014, BstBl I S. 111.
- **bei der Gewerbesteuer:**
  - Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gilt eine Kapitalgesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb; dasselbe gilt daher auch für die Ltd.
- **bei der Umsatzsteuer:**
  - Die Ltd. ist Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG.
- **Besteuerung der Gesellschafter („share-holder“):**
  - Für die Gesellschafter sind – wie bei einer GmbH – die entsprechenden Vorschriften anzuwenden (z. B. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG; § 8 b KStG; § 3 Nr. 40 EStG; § 17 EStG; § 3 c Abs. 2 EStG).

### **Aber**

Von der Gründung einer limited ist strikt abzuraten. Im Falle einer späteren Liquidation oder einer Verschmelzung auf eine deutsche (inländische) Kapitalgesellschaft gilt das – komplizierte und kostenintensive – englische Zivilrecht. Sofern das Mindeststammkapital i. H. v. 12.500 € (§ 7 Abs. 2 GmbHG) für die Errichtung einer GmbH nicht vorhanden ist, sollte die Gründung einer inländischen Unternehmensgesellschaft (§ 5a GmbHG) ins Auge gefasst werden. Diese „Vorstufe“ zur GmbH kann sowohl gesellschaftsrechtlich und steuerlich ohne „Fallstricke“ errichtet werden. Auch der spätere Wechsel zur GmbH ist ohne Probleme möglich.

## **2.1.4 Umfang der unbeschränkten Steuerpflicht**

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich nach **§ 1 Abs. 2 KStG** auf **sämtliche Einkünfte**. Hierunter ist das sog. **Welteinkommen** zu verstehen. Einschränkungen können sich aber durch **DBA** ergeben.

## **2.1.5 Beschränkte Steuerpflicht**

Bei der beschränkten Steuerpflicht sind folgende zwei Arten zu unterscheiden:

### **2.1.5.1 Körperschaften ohne Geschäftsleitung und Sitz im Inland (§ 2 Nr. 1 KStG)**

Ausländischen Körperschaften mit Ort der Geschäftsleitung und Sitz im Ausland sind nur mit ihren **inländischen Einkünften i. S. d. § 49 EStG** beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (vgl. R 2 Abs. 1 KStR 2015). Z. B. eine AG mit Sitz und Geschäftsleitung in Italien unterhält in Stuttgart eine Betriebsstätte.