

Matthias Alber

Körperschaftsteuer in der Unternehmenspraxis

Steuerliche Optimierung für Unternehmer
und Unternehmen



Springer Gabler

Körperschaftsteuer in der Unternehmenspraxis

Matthias Alber

Körperschaftsteuer in der Unternehmenspraxis

Steuerliche Optimierung für Unternehmer
und Unternehmen

Matthias Alber
Hochschule für öffentliche Verwaltung
und Finanzen
Ludwigsburg, Deutschland

ISBN 978-3-8349-3360-7
DOI 10.1007/978-3-8349-3821-3

ISBN 978-3-8349-3821-3 (eBook)

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 2014

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 Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Lektorat: Anna Pietras

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier.

Springer Gabler ist eine Marke von Springer DE. Springer DE ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+BusinessMedia
www.springer-gabler.de

Vorwort zur 1. Auflage

Das vorliegende Sachbuch 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 heranzuführen und anhand einer Fülle von Beispielen verdeutlichen. Neben allgemeinen Besteuerungsprinzipien werden insbesondere

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

Darüber hinaus werden die folgenden wichtigen Themengebiete abgehandelt:

- Sachliche Steuerbefreiungen nach § 8b KStG und Ausnahmefälle
- Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c 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 März 2014 wieder und berücksichtigt unter anderem die Änderungen durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBl. I 2013 S. 285) sowie das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013 (BGBl. I 2013 S. 1809) sowie das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz vom 18.12.2013 (BGBl. I 2013 S. 4318).

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

Das vorliegende Sachbuch 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 Sachbuch 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 März 2014

Prof. Matthias Alber

Inhaltsverzeichnis

1	Einführung	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
2	Körperschaftsteuerpflicht	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
3	Einkommensermittlung	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 neue Steuerpflicht für Streubesitzdividenden in § 8 b Abs. 4 KStG; Gesetz zu Streubesitzdividenden vom 21.3.2013 (BStBl I S. 344)	48
3.4	Weitere praxiselevante Einzelfragen zu § 8 b KStG	60
3.4.1	Überblick zu § 8 b KStG	60
3.4.2	Zuordnung Veräußerungskosten und nachträgliche Kaufpreisänderung	61
3.4.3	Ausnahme nach § 8 b Abs. 2 Satz 4 KStG	63
3.4.4	Wertminderungen von Gesellschafterdarlehen (§ 8 b Abs. 3 Sätze 4ff. KStG)	65
3.4.5	Teilwertabschreibungen auf Auslandsdarlehen	69
3.4.6	Steuerfalle in § 8 b Abs. 7 KStG für sog. „Finanzunternehmen“	79
3.4.7	Due-Diligence-Kosten als Nebenkosten beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften	83
4	Ermittlung der verbleibenden Körperschaftsteuer (vgl. R 30 KStR)	85
5	Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG	87
5.1	Verwendung des steuerlichen Einlagekontos für Leistungen	87
5.1.1	Allgemeines	87
5.1.2	Differenzrechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG	88
5.2	Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 KStG)	93
5.3	Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto in Sonderfällen	94
5.3.1	Kein Direktzugriff bei offener oder verdeckter Gewinnausschüttung	94
5.3.2	Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto bei Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln / ordentliche Kapitalherabsetzung	96
5.3.3	Verringerung des Sonderausweises nach § 28 Abs. 3 KStG	100
5.4	Bescheinigung	102
5.5	Steuerliche Behandlung der Leistungen beim Anteilseigner	104
5.6	Einlageforderung an den Gesellschafter	105
6	Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)	107
6.1	Formen der verdeckten Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG	107
6.1.1	Verdeckte Gewinnausschüttung wegen Vorteilsgewährung	107
6.1.2	Verdeckte Gewinnausschüttung wegen Verletzung des Rückwirkungsverbotes	108
6.1.3	Praxishinweis: Prüfungsreihenfolge für vGA	109
6.1.4	Steuerliche Beurteilung gemischter Aufwendungen; Auswirkungen des BFH-Beschlusses vom 21.9.2009	

	(BStBl 2010 II S. 672) und des BMF-Schreibens vom 6.7.2010 (BStBl I S. 614) bei der Körperschaftsteuer	111
6.2	Übersicht: Steuerliche Auswirkungen einer vGA	116
6.2.1	Bei der Kapitalgesellschaft	116
6.2.2	Beim Gesellschafter	117
6.2.3	Korrespondenzprinzip für vGA aus im Privatvermögen gehaltenen Kapitalbeteiligungen (§ 32 d Abs. 2 Nr. 4 EStG)	117
6.3	Beherrschende Stellung (H 36, Beherrschender Gesellschafter, KStH 2008)	119
6.4	Steuerliche Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung . .	124
6.5	Anwendung des Nachzahlungsverbot bei fehlender Schriftform .	125
6.6	Steuerliche Folgen einer vGA bei der Kapitalgesellschaft	127
6.6.1	Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG	127
6.6.2	Zur Korrektur einer vGA außerhalb der Steuerbilanz . . .	128
6.6.3	Steuerliche Auswirkungen einer abgeflossenen vGA (vgl. H 75, Abflusszeitpunkt, KStH 2008)	130
6.7	Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung	131
6.7.1	Steuerliche Folgen der Rückgewähr	131
6.7.2	Steuerliche Folgen beim nachträglichen Verzicht auf einen Rückgewähranspruch.	133
6.8	Umsatzsteuer und verdeckte Gewinnausschüttung.	134
6.9	Vereinbarung eines Vorteilsausgleichs zur Vermeidung einer vGA .	136
6.10	Anwendung der Fiktionstheorie bei vGA	138
6.11	Verdeckte Gewinnausschüttung wegen Geschäftschancen	140
6.11.1	BFH-Rechtsprechung.	140
6.11.2	Auffassung der Finanzverwaltung	142
6.12	Risikogeschäfte durch den Gesellschafter-Geschäftsführer	144
6.12.1	BFH-Rechtsprechung.	144
6.12.2	Auffassung der Finanzverwaltung	145
7	Offene und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften	147
7.1	Allgemeines	147
7.2	Gesellschaftsrechtliche Einlagen (offene Einlagen)	147
7.3	Verdeckte Einlagen	148
7.3.1	Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person	149
7.3.2	Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses	151
7.3.3	Einlagefähiger Vermögensvorteil	151
7.4	Übersicht: Steuerliche Auswirkungen einer verdeckten Einlage . .	153
7.5	Offene Geldeinlage durch den GmbH-Gesellschafter	154
7.6	Wertansatz von verdeckten Einlagen	155
7.6.1	Verdeckte Einlage einer Kapitalbeteiligung i. S. d. § 17 EStG	156
7.6.2	Verdeckte Einlage eines Grundstücks i. S. § 23 EStG	159

8	Rund um den Gesellschafter-Geschäftsführer	161
8.1	Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers	161
8.1.1	Angemessenheit der Geschäftsführer-Bezüge	161
8.1.2	Überstundenvergütungen, Urlaubsrückstellungen und Abgeltungszahlungen für nicht genommenen Urlaub beim Gesellschafter-Geschäftsführer	169
8.1.3	Tantiemen an den Gesellschafter-Geschäftsführer	174
8.1.4	Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen als verdeckte Einlage?	183
8.1.5	Private Kfz-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer	186
8.1.6	Checkliste: "Angemessenheit der GGf-Vergütungen"	191
8.2	Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften	193
8.2.1	Zivilrechtliche Wirksamkeit	193
8.2.2	Überblick: Steuerliche Voraussetzungen bei Pensionszusagen	196
8.2.3	Probezeit	197
8.2.4	Ernsthaftigkeit	201
8.2.5	Erdienbarkeit	202
8.2.6	Steuerliche Folgen für die Rückdeckungsversicherung in vGA-Fällen	206
8.2.7	Finanzierbarkeit	206
8.2.8	Angemessenheit der Höhe nach	207
8.2.9	Steuerliche Folgen bei fehlender betrieblicher Veranlassung	212
8.2.10	Abfindungsklauseln in Pensionszusagen	213
8.2.11	Pension neben Aktivgehalt; Folgerungen aus dem BFH-Urteil vom 5.3.2008 (AZ.: I R 12/07, DB 2008 S. 1183)	217
8.3	Pensionsverzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers / Übertragung von Pensionsansprüchen	218
8.3.1	Pensionsverzicht in der Krise zur Abwendung der Insolvenz	218
8.3.2	BMF-Schreiben vom 14.8.2012 (BStBl I S. 874); Verzicht auf den sog. "future-service"	221
8.3.3	Verzicht auf den werthaltigen Pensionsanspruch (Verzicht auf den sog. "past-service")	224
8.3.4	Übertragung der Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds	227
8.3.5	Übertragung der Pensionsverpflichtung auf eine Unterstützungskasse	227
8.3.6	Entgeltliche Übertragung der Pensionsverpflichtung auf eine andere GmbH (Schwester-GmbH); steuerliche Möglichkeiten und Risiken	228

	8.3.7	Weitere Möglichkeiten zur "Abfindung" des Pensionsanspruchs	230
9		Sanierungsmaßnahmen des Gesellschafters in der Krise der GmbH . .	231
	9.1	Forderungsverzicht durch die GmbH-Gesellschafter	231
	9.1.1	Steuerliche Folgen bei der Kapitalgesellschaft	231
	9.1.2	Steuerliche Folgen aufgrund des Forderungsverzichts beim Gesellschafter	232
	9.2	Rangrücktrittsvereinbarungen bei Gesellschafterdarlehen	237
	9.2.1	Einfacher Rangrücktritt mit Besserungsabrede	237
	9.2.2	Qualifizierter Rangrücktritt	238
	9.2.3	Einfacher Rangrücktritt ohne Besserungsabrede (Steuerliche Folgen nach MoMiG)	238
	9.3	Forderungsverzicht des GmbH-Gesellschafters gegen Besserungsschein (BMF-Schreiben vom 2.12.2003, BStBl I S. 648) .	240
	9.4	Schuldübernahme (Erfüllungsübernahme) durch den GmbH- Gesellschafter unter Verzicht auf Regressansprüche	243
	9.5	Schaffung einer werthaltigen Einlage	245
	9.5.1	Alternative: Geldeinlage statt Forderungsverzicht	245
	9.5.2	Alternative: Einlage der (wertlosen) Forderung in die Kapitalrücklage	245
	9.6	Sanierungsgewinne (betrieblicher Forderungsverzicht)	247
	9.7	Abzugsbeschränkungen bei unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Nutzungsüberlassung durch den GmbH-Gesellschafter	248
	9.7.1	Überblick: Nutzungsvorteile und Abzugsbeschränkungen	248
	9.7.2	Abzugsbeschränkungen bei unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Nutzungsüberlassung durch den GmbH- Gesellschafter	252
	9.8	Darlehensverhältnisse zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter	261
	9.8.1	Darlehen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter . .	261
	9.8.2	Darlehen des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft .	267
	9.8.3	Vereinbarung eines Vorteilsausgleichs zur Vermeidung einer vGA „Zinsvorteil“	272
	9.8.4	Darlehensgewährung zwischen Schwestergesellschaften . .	274
10		Regelungen zur korrespondierenden Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen	279
	10.1	Regelung in § 32 a Abs. 1 KStG zur korrespondierenden Besteuerung von vGA	279
	10.1.1	vGA hat das Einkommen der GmbH nicht gemindert . . .	279
	10.1.2	vGA hat das Einkommen der GmbH gemindert	281

10.1.3	Korrespondenzprinzip für vGA aus im Privatvermögen gehaltenen Kapitalbeteiligungen zur Anwendung Sondersteuersatz (§ 32 d Abs. 2 Nr. 4 EStG)	282
10.2	Regelung in § 32 a Abs. 2 KStG für verdeckte Einlagen	284
10.2.1	Verdeckte Einlage hat das Einkommen des Gesellschafters nicht gemindert	284
10.2.2	Verdeckte Einlage hat das Einkommen des Gesellschafters gemindert.	285
10.3	Steuerliche Auswirkungen in sog. Dreiecksfällen (§ 8 Abs. 3 Satz 5 KStG)	286
11	Schenkungsteuer bei vGA und verdeckten Einlagen	291
11.1	Allgemeines	291
11.2	Zuwendungen an Gesellschafter oder an nahestehende Personen (verdeckte Gewinnausschüttungen, Rz. 2.6)	292
11.3	Offene oder verdeckte Einlagen (Rz. 1 und Rz. 3)	296
11.4	Keine Schenkungsteuer in Konzernfällen (§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG, Rz. 4)	297
11.5	Exkurs: Steuerliche Anerkennung von inkongruenten Gewinnausschüttungen	298
11.5.1	Bisherige Verwaltungsauffassung	299
11.5.2	Neue Verwaltungslinie	299
12	Verlustabzug und Verlustabzugsbeschränkungen nach § 8c KStG	303
12.1	Steuerliche Auswirkungen des Verlustabzugs	303
12.1.1	Steuerliche Behandlung des Verlustes im Verlustentstehungsjahr	303
12.1.2	Steuerliche Behandlung des Verlustrücktrags	304
12.1.3	Steuerliche Behandlung des Verlustvortrags	305
12.2	Verlustabzugsbeschränkungen nach § 8 c KStG	306
12.2.1	Grundprinzip der Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften nach § 8 c Abs. 1 KStG; BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BStBl I S. 736 (BMF)	306
12.2.2	Konzernklausel in § 8 c Abs. 1 Satz 5 KStG	314
12.3	„Stille-Reserven-Klausel“ nach § 8 c Abs. 1 Sätze 6 bis 9 KStG	317
12.3.1	Überblick	317
12.3.2	„Stille-Reserven-Klausel“ bei negativem Eigenkapital . . .	319
13	Voraussetzungen und Rechtsfolgen der ertragsteuerlichen Organschaft	323
13.1	Grundsätze der Organschaft	323
13.1.1	Übersicht: Voraussetzungen für KSt- und GewSt-Organschaft	323

13.1.2	Grundsätze zur körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung	325
13.2	(Keine) Berücksichtigung vororganschaftlicher Verluste	328
13.3	Personengesellschaft als OT	329
13.3.1	Finanzielle Eingliederung (Tz. 13 und 14 des BMF-Schreibens vom 10.11.2005, BStBl I S. 1038)	329
13.3.2	Eigene gewerbliche Tätigkeit der OT-PersG (Tz. 15 bis 20 des BMF-Schreibens vom 10.11.2005, a. a. O.)	330
13.4	Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner (§ 16 KStG und R 65 KStR)	331
13.4.1	Allgemeines	331
13.4.2	Gewinnabhängige Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner; Nichtanwendung des BFH-Urteils vom 4.3.2009, AZ.: I R 1/08, BStBl 2010 II S. 407	333
13.5	Steuerliche Folgen bei Nichtanerkennung der Organschaft (z. B. wegen fehlender Mindestlaufzeit von 5 Zeitjahren)	334
13.6	Unterlassene Verzinsung eines Verlustausgleichsanspruchs als vGA	335
13.7	Rückwirkende Organschaftsbegründung bei Umstrukturierungen	336
13.7.1	Eine durch übertragende Umwandlung aus einer Personengesellschaft entstandene Kapitalgesellschaft kann rückwirkend Organgesellschaft sein	336
13.7.2	Rückwirkende Begründung einer Organschaft auch bei Ausgliederung eines Teilbetriebs nach § 20 UmwStG möglich	337
13.7.3	Praxishinweis: Keine rückwirkende Begründung einer Organschaft bei Anteilstausch i. S. d. § 21 UmwStG möglich	338
13.8	Steuerliche Behandlung vororganschaftlich verursachter Mehr- und Minderabführungen	341
13.9	Bildung und Auflösung besonderer Ausgleichsposten beim OT nach § 14 Abs. 4 KStG i. V. m. R 63 KStR bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen	343
13.10	Auflösung von Kapitalrücklagen aus organschaftlicher Zeit	345
13.11	Steuerliche Behandlung der Beteiligungserträge und Veräußerungserlöse der Organgesellschaft (sog. Bruttomethode, § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG)	345
13.11.1	Die Behandlung der Beteiligungserträge	345
13.11.2	Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	347
13.12	Die „kleine“ Organschaftsreform	349
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)	350

13.12.2	Anpassungen an abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote	350
13.12.3	Heilung fehlerhafter Bilanzansätze im handelsrechtlichen Jahresabschluss bei „verunglückter Organschaft“	351
13.12.4	Erforderlicher Inhalt der Verlustübernahmeverpflichtung für Gesellschaften, die nicht unter das AktG fallen	354
13.12.5	Gesonderte und einheitliche Feststellung des Organeinkommens	356
13.12.6	Weitere aktuelle Hinweise zur Organschaft	356
14	Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG	359
14.1	Besteuerungszeitraum bei der Liquidationsbesteuerung	359
14.2	Gewinnermittlung im Abwicklungszeitraum	361
14.3	Berücksichtigung eines KSt-Guthabens in Liquidationsfällen	362
14.4	Steuerliche Auswirkungen beim Anteilseigner der liquidierten Kapitalgesellschaft	362
14.4.1	Grundsatz: Kapitaleinnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG	362
14.4.2	Ausnahme: Rückzahlung Nennkapital und Einlagekonto .	363
14.4.3	Rückausnahme: Sonderausweis = Rückzahlung Nennkapital als „Dividende“	364
14.4.4	In welchem VZ kann ein Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG beim Anteils eigner steuerlich berücksichtigt werden?	364
14.4.5	BMF-Schreiben vom 9.10.2012, BStBl I S. 953; Können Refinanzierungskosten noch nach dem Zeitpunkt der Auflösung als Werbungskosten abgezogen werden? . .	365
14.5	Praxisfall	368
14.5.1	Ermittlung des Einkommens und der Körperschaftsteuerschuld für den Abwicklungszeitraum 2012 bis 2013	369
14.5.2	Ermittlung der Körperschaftsteuerschuld für den VZ 2013	370
14.5.3	Ermittlung der Gewerbesteuerschuld für den EZ 2012 und EZ 2013 (vgl. § 16 Abs. 1 GewStDV)	371
14.5.4	Berechnung der KSt-Rückstellung und des Solidaritätszuschlags für den Abwicklungszeitraum 2012 und 2013	372
14.5.5	Liquidationsschlussbilanz und Kontrollrechnung zum Abwicklungsgewinn	372
14.5.6	Steuerliche Auswirkungen beim Gesellschafter	373
15	Umwandlungssteuerrecht	377
15.1	Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG	378

15.1.1	Überblick	378
15.2	Einbringungsvoraussetzungen nach § 20 UmwStG	379
15.2.1	Sacheinlage	379
15.2.2	Vorherige „Auslagerung“ von Grundstücken im Falle der Einbringung in eine GmbH nach § 20 UmwStG	380
15.2.3	Umwandlungssteuerliche Sacheinlage auch bei Bargründung oder Barkapitalerhöhung mit Aufgeld möglich	382
15.2.4	Abgrenzung von einer Sacheinlage mit Aufgeld und verdeckter Einlage, BFH-Urteil vom 1.12.2011, AZ.: I B 127/11, GmbHR 2012 S. 654	384
15.3	Wertansatz des eingebrachten Vermögens	385
15.3.1	Übersicht: Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens	385
15.3.2	Steuerliche Auswirkungen bei Einbringung in eine GmbH zum Buchwert	387
15.3.3	Aufdeckung stiller Reserven bei negativem Kapital (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG)	390
15.3.4	„Steuerfalle“ in § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG im Zusammenhang mit dem Wegfall der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz	392
15.4	Zeitpunkt der Einbringung (§ 20 Abs. 5 und 6 UmwStG)	394
15.4.1	Allgemeines	394
15.4.2	Im Einzelnen	395
15.5	Grenzüberschreitende Einbringungen	399
15.6	Anteilstausch nach § 21 UmwStG	402
15.6.1	Allgemeines	402
15.6.2	Steuerliche Folgen beim Einbringenden	404
15.7	Weitere Anwendungsfälle des § 20 UmwStG	406
15.7.1	Einbringung einer GmbH & Co. KG in die Komplementär-GmbH	406
15.7.2	Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebs-Kapitalgesellschaft	411
15.8	Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft (§ 23 UmwStG)	413
15.8.1	Übersicht	413
15.8.2	Rechtsfolgen	414
15.8.3	Aufstockung der Wertansätze bei nachträglicher Einbringungsgewinnbesteuerung (§ 23 Abs. 2 UmwStG)	415
15.9	Praxishinweis: Checkliste zu §§ 20 bis 23 UmwStG	416
15.10	Zusammenfassendes Praxisbeispiel zur Einbringung einer GbR in eine GmbH nach § 20 UmwStG	419
15.11	Besteuerung des Anteilseigners (§ 22 UmwStG) RdNr. 22.01 bis 22.46 BMF	425

15.11.1	Übersicht: Besteuerung des Anteilseigners (§ 22 UmwStG)	425
15.11.2	Einbringungsgewinn I (§ 22 Abs. 1 UmwStG)	426
15.11.3	Einbringungsgewinn II in den Fällen des Anteilstausches (§ 22 Abs. 2 UmwStG) – RdNr. 22.12 bis 22.17 BMF – . . .	438
Stichwortverzeichnis		441

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 2004) und den KStH (Stand 2008).

Das frühere Anrechnungsverfahren wurde im Jahr 2000 durch das sog. Halbeinkünfteverfahren und seit 2009 durch das Teileinkünfteverfahren ersetzt. Dadurch solle 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 des 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 1.3.2013 für sog. **Streubesitzdividenden** (Beteiligungen von weniger als 10 %) aufgehoben. Streubesitzdividenden unterliegen nunmehr 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 eintreten 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 nichtselbständiger 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 Unternehmergeellschaft 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:

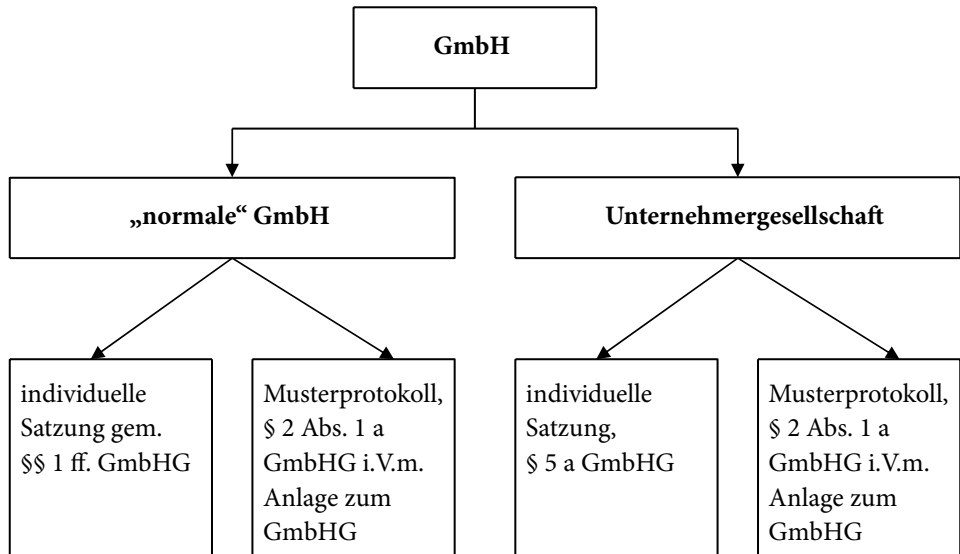
(1a) Die Gesellschaft kann in einem vereinfachten Verfahren gegründet werden, wenn sie **höchstens drei Gesellschafter und einen Geschäftsführer** hat. Für die Gründung im vereinfachten Verfahren ist das in der **Anlage** bestimmte Musterprotokoll zu verwenden. Darüber hinaus dürfen keine vom Gesetz 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 („**nominationale 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.

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 oder 2 KStG** zu einem teilweisen oder vollständigen Wegfall bisher nicht genutzter Verluste führen.

Beispiel:

An der AB-UG haftungsbeschränkt sind seit der Gründung im November 2010 die Gesellschafter A und B mit einem Anteil von jeweils 1 € (also zu je 50 %) beteiligt.

Im September 2013 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 4.999 €. A hält somit 80 %, B 20 % der Anteile.

Die UG weist zum 31.12.2012 einen steuerlichen Verlustvortrag nach § 10 d EStG in Höhe von 30.000 € aus.

Lösung:

Durch die Kapitalerhöhung sind 30 % der Anteile von B auf A übergegangen. Somit wird der Tatbestand der Verlustabzugsbeschränkung des § 8 c Abs. 1 **Satz 1 KStG** verwirklicht (Übertragung von mehr als 25 % der Anteile). **30 % des Verlustvortrags gehen in 2013 unter (9.000 €)**, unabhängig davon, dass es sich nur um eine Verschiebung innerhalb des bisherigen Gesellschafterbestands handelt.

Auch ein bis September 2013 erzielter Verlust unterliegt insoweit der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c KStG. Ein bis zu diesem Zeitpunkt erzielter Gewinn kann hingegen mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden (**vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2011, BStBl 2012 II S. 360**). Tz. 31 Satz 2 des BMF-Schreibens vom 4.7.2008 (BStBl I S. 736) ist dadurch überholt.

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 2013 eine Kapitalerhöhung auf 30.000 € durch Umwandlung von Rücklagen.

	Übrige Rücklagen	Einlagekonto	Stammkapital
Bestand bisher	30.000 €	5.000 €	1 €
Kapitalerhöhung	./.	./.	+ 29.999 €
Bestand neu	5.001 €	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 31.12.2013 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 größeren 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 nichtselbständiger 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 2, GmbH & Co. KG, KStH 2008).

Nr. 2: Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

Hierunter fallen z. B. die Volksbanken, Wohnungsbau-, Winzer-, Einkaufs- und Molke-reigenossenschaften. 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. Gefahrengemeinschaft“ 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 mit Hilfe 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 §§ 80ff. 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 **Erb-schaftsteuer** (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Dadurch wird alle 30 Jahre ein Erbfall fingiert und die Familienstiftung einer entsprechenden Besteuerung unterworfen. Diese Steuer-schuld kann nach § 24 ErbStG im Wege der Verrentung in 30 gleichen jährlichen Teilbe-trägen 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 Personengesell-schaft (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. 282 und 283 des BMF-Schreibens vom 22.12.2009, BStBl 2010 I S. 94, zu Einzel-fragen 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 6 KStR.**

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 9 KStR. Zur Abgrenzung in Einzelfällen, vgl. R 10 KStR.

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** seit dem VZ 2009 nach § 24 KStG ein **Freibetrag in Höhe von 5.000 €** 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 2, Ausländische Gesellschaften, KStH 2008.

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 3.7.2009, DStR 2009 S. 1585, sowie BMF-Schreiben vom 6.1.2014, 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 4 Abs. 1 KStR 2004). Z. B. eine AG mit Sitz und Geschäftsleitung in Italien unterhält in Stuttgart eine Betriebsstätte.

§ 49 EStG enthält eine abschließende Aufzählung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte. Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG der beschränkten Steuerpflicht, wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 12 AO) unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter (§ 13 AO) für den Gewerbebetrieb bestellt ist.

2.1.5.2 Sonstige Körperschaften, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind (§ 2 Nr. 2 KStG)

Hierunter fallen insbesondere inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist und die nicht in einem Betrieb gewerblicher Art anfallen.

Eine Stadt ist an einer Kapitalgesellschaft beteiligt und bezieht von dieser eine Dividende. Da das Halten einer Beteiligung üblicherweise keinen Betrieb gewerblicher Art darstellt (vgl. R 16 Abs. 5 KStR), ist die Körperschaftsteuer durch den teilweisen Kapitalertragsteuerabzug abgegolten, vgl. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG i. V. m. § 44 a Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG.

2.2 Beginn der Steuerpflicht

2.2.1 Beginn der Körperschaftsteuerpflicht

Bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft ist gesellschaftsrechtlich zwischen der **Vorgründungsgesellschaft**, der **Vorgesellschaft** und der **eingetragenen Kapitalgesellschaft** zu unterscheiden (BFH-Urteil vom 8.11.1989, BStBl 1990 II S. 91). Dabei ergeben sich folgende steuerliche Auswirkungen:

2.2.1.1 Vorgründungsgesellschaft

Die Vorgründungsgesellschaft ist in der Regel eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, deren Zweck in der gemeinsamen Errichtung einer Kapitalgesellschaft besteht. Sie bezieht sich auf die Zeit **vor Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrages**. Die Vorgründungsgesellschaft ist deshalb **nicht mit der späteren Kapitalgesellschaft identisch**; es besteht **keine Körperschaftsteuerpflicht**. Etwaige Verluste, die in diesem Stadium anfallen, können somit nicht mit späteren Gewinnen steuerlich verrechnet werden. Die Gründer können vielmehr Einkünfte aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG haben. Vgl. hierzu auch

H 2, Vorgründungsgesellschaft, KStH 2008. Im Falle einer beabsichtigten Einmann-GmbH ist die Vorgründungsgesellschaft als Einzelunternehmen anzusehen.

2.2.1.2 Vorgesellschaft

Als Vorgesellschaft bezeichnet man die errichtete, aber noch nicht eingetragene Kapitalgesellschaft, d. h. die Kapitalgesellschaft im Gründungsstadium. Die Vorgesellschaft setzt also **den Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrages** voraus. Steuerlich wird die GmbH-Vorgesellschaft als Kapitalgesellschaft behandelt, sofern sie später als GmbH ins Handelsregister eingetragen wird. **Kommt es jedoch nicht zur Eintragung ins Handelsregister, besteht keine Körperschaftsteuerpflicht**. Damit wird auch im Steuerrecht die **im Zivilrecht vertretene Einheits- und Identitätstheorie** berücksichtigt; vgl. H 2, Beginn der Steuerpflicht, KStH 2008. Nach dem BFH-Urteil vom 14.10.1992 (BStBl 1993 II S. 353) ist deshalb auch bei einer GmbH-Vorgesellschaft die Annahme einer **verdeckten Gewinnausschüttung** möglich.