



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Körperschaftsteuer

Grundlagen des Körperschaftsteuerrechts

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Die systematische Einordnung der Körperschaftsteuer	1
2	Persönliche Steuerpflicht	3
2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	3
2.2	Beschränkte Steuerpflicht	4
2.3	Persönliche Steuerbefreiungen	5
2.4	Beginn und Ende der persönlichen Steuerpflicht	5
3	Zeitraum	7
4	Sachliche Steuerpflicht	9
4.1	Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer	9
4.2	Bilanzielle Korrekturen	11
4.3	Außerbilanzielle Korrekturen	14
4.3.1	Überblick	14
4.3.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen	14
4.3.3	Verdeckte Einlagen	16
4.3.4	Beteiligungserträge	18
4.3.4.1	Gewinnausschüttungen anderer Kapitalgesellschaften (§ 8b KStG)	18
4.3.4.2	Veräußerungsgewinne	19
4.3.4.3	Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Anteilen an Kapitalgesellschaften	20
4.3.4.4	Besonderheiten und Ausnahmen	21
4.3.5	Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten	22
4.3.5.1	Grundsätzliches	22
4.3.5.2	Entstrickung	23
4.3.5.3	Verstrickung	26
4.3.6	Investitionszulagen	27
4.3.7	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	28
4.4	Spendenabzug	33
5	Verlustabzug	35
6	Besteuerungstarif und Körperschaftsteuerzahlungen	40
7	Steuerliches Einlagekonto	41

8 Liquidation 44

1 Die systematische Einordnung der Körperschaftsteuer

- 1 Die Körperschaftsteuer ist eine Ertragsteuer, die per Veranlagung ermittelt wird. Sie ist für juristische Personen i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG – insbesondere für alle Kapitalgesellschaften – das Pendant zur Einkommensteuer. Im Gegensatz zu Personengesellschaften werden Kapitalgesellschaften nicht transparent¹ besteuert, sondern sind eigenständige Steuersubjekte (**Trennungsprinzip**).
- 2 Sowohl die Definition des Einkommens als auch dessen Ermittlung richten sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes, **§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG**.² Die Anwendung einzelner einkommensteuerrechtlicher Vorschriften nach § 8 Abs. 1 KStG ist in R 8.1 KStR 2022 abgelegt.
- 3 Neben Körperschaftsteuer fällt für inländische Körperschaften in der Regel auch Gewerbesteuer an. Gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG wird die Tätigkeit der Körperschaft in vollem Umfang als gewerblich fingiert. Dies führt u. a. dazu, dass die **Gesamtsteuerbelastung** auf Ebene der Kapitalgesellschaften je nach Hebesatz etwa **30 %** beträgt (Körperschaftsteuer 15 %; Gewerbesteuer abhängig vom Hebesatz ca. 11–17 %; Solidaritätszuschlag 5,5 % der KSt-Schuld).
- 4 Aufgebaut ist das Körperschaftsteuergesetz wie folgt:
- ▶ § 1 bis § 6a KStG regeln die Körperschaftsteuerpflicht. § 1 KStG erläutert den Umfang der unbeschränkten Steuerpflicht, § 2 KStG den der beschränkten Steuerpflicht. § 1a KStG beinhaltet eine Optionsmöglichkeit für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften zur Körperschaftsbesteuerung. Persönliche Steuerbefreiungen werden in § 5 KStG, i. V. m. § 13 KStG geregelt. Die §§ 3, 4 und 6 und 6a KStG enthalten Sonderregelungen für spezielle Rechtsträger.
 - ▶ Die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist in §§ 7 bis 13 KStG normiert. Neben den grundsätzlichen Vorschriften der Einkommensermittlung enthalten diese Normen auch bestimmte Spezialregelungen.³
 - ▶ Eine Sonderregelung für verbundene Unternehmen ist die in den §§ 14 bis 19 KStG geregelte Organschaft.
 - ▶ Daneben enthalten die §§ 20 bis 22 KStG gesonderte Bestimmungen für Versicherungsunternehmen, Bausparkassen, Pensionsfonds und Genossenschaften.
 - ▶ Die Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbelastung (Freibetrag, Tarif, ausländische Einkünfte) sind in den §§ 23 bis 26 KStG zu finden.
 - ▶ §§ 27 bis 29 KStG regeln Fragen bezüglich des steuerlichen Einlagekontos.
 - ▶ In den §§ 30 bis 32a KStG finden sich verfahrensrechtliche Regelungen, bspw. zur Entstehung der Steuer.

¹ Die transparente Betrachtungsweise findet bei Personengesellschaften auch nur im Rahmen der Einkommensteuer Anwendung, für Zwecke der Gewerbesteuer wird auch eine Personengesellschaft intransparent behandelt. Persönliche Merkmale, wie Familienstand, Alter, Kinderzahl der Gesellschafter o. ä. spielen jedoch keine Rolle für die KSt, da diese grundsätzlich losgelöst von der Gesellschafterstruktur ermittelt wird.

³ Bspw. § 8b KStG (Beteiligungserträge) und § 8c KStG (steuerlicher Verlustuntergang bei einem Anteilseignerwechsel).

- ▶ In § 34 KStG sind die (zeitlichen) Anwendungsvorschriften enthalten.
- ▶ Die Übergangsvorschriften bezüglich des alten Anrechnungsverfahrens sind in den §§ 36 KStG bis 39 KStG geregelt.

2 Persönliche Steuerpflicht



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

- 3 praktische Übungen**
- 1 Videosequenzen**

2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

5 Die persönliche Steuerpflicht richtet sich bei der Körperschaftsteuer nach der **Rechtsform des Unternehmens**. Unbeschränkt steuerpflichtig sind gem. § 1 Abs. 1 KStG Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen.⁴ Im Einzelnen sind dies:

- ▶ Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);
- ▶ Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften;
- ▶ Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit;
- ▶ sonstige juristische Personen des privaten Rechts;
- ▶ nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts;
- ▶ Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Dabei handelt es sich um Betriebe innerhalb von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft (eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich) nachgehen und sich aus dem Hoheitsbetrieb der öffentlich-rechtlichen Körperschaft herausheben, § 4 KStG.

Körperschaften

6 Entscheidendes Merkmal für die unbeschränkte Steuerpflicht ist ein **Inlandsbezug, § 1 Abs. 1 KStG**. Dieser ergibt sich entweder aus einem inländischen **Sitz** i. S. d. § 11 AO oder einer inländischen **Geschäftsleitung** i. S. d. § 10 AO.

Einfacher Inlandsbezug

- ▶ **Sitz:** Der Sitz der Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung wird im Gesellschaftsvertrag festgelegt.
- ▶ **Geschäftsleitung:** Der Ort der Geschäftsleitung richtet sich nach dem Mittelpunkt der **laufenden geschäftlichen Oberleitung**. Es ist der Ort, an dem die kaufmännische Geschäftsführung der Erledigung des Tagesgeschäfts nachgeht.⁵ Im Regelfall handelt es sich um die Büroräume der geschäftlichen (kaufmännischen) Oberleitung. In begründeten Fällen kann es sich aber auch um den Wohnsitz des Geschäftsführers handeln. Kommen mehrere Orte der Geschäftsleitung in Betracht, sind diese untereinander zu gewichten.⁶

⁴ Demnach unterliegen weder natürliche Personen noch Personengesellschaften der Körperschaftsteuer.

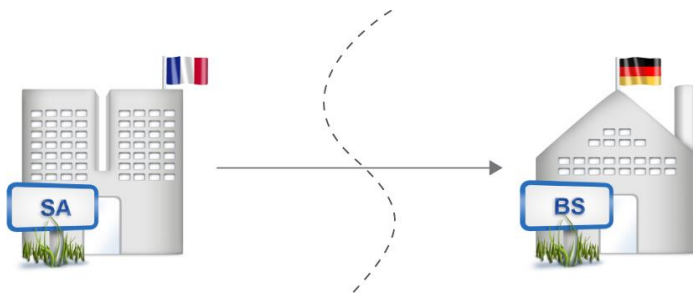
⁵ BFH, Urteil v. 16.12.1998, I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 = DStR 1999, 895; BFH, Urteil v. 23.01.1991, I R 22/90, BStBl. II, 554.

⁶ BFH, Urteil v. 16.12.1998, I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 = DStR 1999, 895.

- 7 Sind die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht erfüllt, unterliegen gem. § 1 Abs. 2 KStG generell alle Einkünfte der deutschen Körperschaftsteuer, unabhängig davon, ob sie im In- oder Ausland erzielt worden sind (**Welteinkommensprinzip**).⁷
- 7a Durch das KöMoG⁸ wurde **§ 1a KStG** eingeführt, der Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit einräumt, **zur Körperschaftbesteuerung zu optieren**. Die Option kann erstmals für Wirtschaftsjahre ausgeübt werden, die nach dem 31.12.2021 beginnen. Für die optierende Gesellschaft ändert sich hierdurch ihr Rechtsstatut zivilrechtlich und somit gesellschaftsrechtlich nicht. Ertragsteuerlich wird die optierende Gesellschaft jedoch wie eine Kapitalgesellschaft behandelt (§ 1a Abs. 1 S. 1 KStG, § 2 Abs. 8 GewStG). Daher finden grundsätzlich alle Regelungen insbesondere des KStG, EStG, GewStG, SolZG, AStG und des UmwStG, die für alle Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer spezifischen Rechtsform gelten, auch auf die optierende Gesellschaft Anwendung.⁹

2.2 Beschränkte Steuerpflicht

- 8 Der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 KStG unterliegen alle Körperschaften und Personenvereinigungen mit ihren **inländischen Einkünften**, soweit sie nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Welche ausländischen Gesellschaften als Körperschaften zu behandeln sind, orientiert sich an Tabelle 1 und 2 des BMF-Schreibens v. 24.12.1999¹⁰ sowie am BMF-Schreiben v. 19.3.2004¹¹. Es handelt sich hierbei um einen Typenvergleich, d. h. es wird geprüft, ob die Merkmale der ausländischen Gesellschaft, denen einer inländischen Kapitalgesellschaft entsprechen. Was unter inländischen Einkünften zu verstehen ist, richtet sich nach § 2 Nr. 1 KStG, § 7 Abs. 1 f. KStG, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m. § 49 EStG. Dies sind bspw. **Betriebsstätteinkünfte** einer ausländischen Körperschaft, die weder über eine inländische Geschäftsleitung noch über einen Sitz in der Bundesrepublik verfügt (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG).



- 9 Sonstige Körperschaften, **insbesondere Körperschaften des öffentlichen Rechts** sind nach § 2 Nr. 2 KStG nur mit solchen inländischen Einkünften steuerpflichtig, die dem **Steuerabzug** unterliegen (bspw. Dividenden, die dem Kapitalertragsteuerabzug unterlegen haben).

⁷ Eine doppelte Belastung der Einkünfte durch die Besteuerungshoheit verschiedener Staaten wird in der Regel durch unilaterale Maßnahmen (§ 26 KStG und § 34c EStG) bzw. bilaterale Maßnahmen (sogenannte Doppelbesteuerungsabkommen – DBA) vermieden. Siehe dazu Rz. 35 ff.

⁸ Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050, BStBl. I 2021, 889.

⁹⁹ Zu Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der Option nach § 1a KStG vgl. auch BMF, Schreiben v. 10.11.2021, BStBl. I 2021, BStBl. 2021 I. Nähere Ausführungen entnehmen Sie bitte dem Online-Training „Optionsmodell zur Körperschaftbesteuerung für Personengesellschaften (KöMoG)“

¹⁰ BMF, Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, (bereits mehrfach geändert bzw. ergänzt durch spätere BMF-Schreiben).

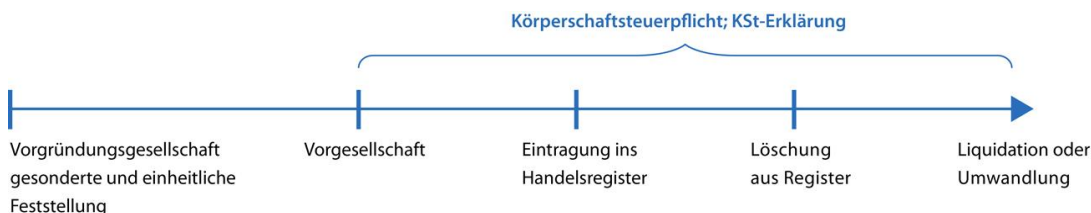
¹¹ BMF, Schreiben v. 19.03.2004, IV B 4 – S 1301 USA – 22/04, BStBl. I 2004, 411.

2.3 Persönliche Steuerbefreiungen

- 10 Körperschaftsteuersubjekte, die grundsätzlich der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegen, können gem. § 5 KStG von der tatsächlichen Besteuerung befreit sein. Neben der vollständigen Befreiung konkreter Körperschaften – bspw. der **deutschen Bundesbank** (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG) – bestehen auch abstrakte, partiell wirkende Ausnahmen. Hierbei handelt es sich z. B. um Körperschaften, die einer **gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen** Tätigkeit nachgehen, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.¹² **Steuerbefreiung**

2.4 Beginn und Ende der persönlichen Steuerpflicht

- 11 Für den Beginn der Körperschaftsteuerpflicht ist nicht der Eintrag ins Handelsregister entscheidend. In der Regel beginnt die Steuerpflicht früher. Um die Körperschaft zu gründen, bilden künftige Gesellschafter zunächst eine **Vorgründungsgesellschaft**, deren alleiniger Zweck in der Gründung einer anderen Gesellschaft – der späteren Kapitalgesellschaft – besteht.¹³ Da diese Vorgründungsgesellschaft nicht der späteren Kapitalgesellschaft entspricht (in der Regel handelt es sich um eine GbR), unterliegt sie auch nicht der Körperschaftsteuer, siehe auch H 1.1 „Vorgründungsgesellschaft“ KStH 2022. Entscheidend für den Beginn der Steuerpflicht ist vielmehr der **Zeitpunkt des Abschlusses eines notariellen Gesellschaftsvertrags oder einer Satzung** bzw. der **notariellen Feststellung der Satzung** (AG), H 1.1 „Beginn der Steuerpflicht“ KStH 2022. Mit dem notariellen Testat entsteht eine **Vorgesellschaft**, die zivilrechtlich erst durch Eintragung ins Handelsregister zur eigentlichen Kapitalgesellschaft wird. Die Vorgesellschaft ist steuerlich bereits als juristische Person zu behandeln und unterliegt somit der **Körperschaftsteuer**.¹⁴ **Beginn Steuerpflicht mit Gesellschaftsvertrag**
- 12 Die Steuerpflicht endet grundsätzlich mit dem endgültigen Erlöschen der Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft. In der Regel ist dies der Zeitpunkt nach der Verteilung des Gesellschaftsvermögens und der Einstellung der Tätigkeit. Die Löschung aus dem Register hat deklaratorische Wirkung. Die Steuerpflicht endet allerdings – unabhängig von der Löschung – nicht, bevor die Liquidation rechtsgültig abgeschlossen ist (Insbesondere nicht vor Ablauf des Sperrjahres), R 11 Abs. 2 KStR 2022. Bei Liquidation ist § 11 KStG (siehe Rz. 89 ff.) und im Falle einer Umwandlung sind ggf. ergänzende Regelungen des Umwandlungssteuerrechtes zu beachten.



¹² Zur Definition dieser Tätigkeiten siehe §§ 51 AO bis 54 AO.

¹³ Für die Vorgründungsgesellschaft ist eine gesonderte und einheitliche Feststellung abzugeben, §§ 179 und 180 AO.

¹⁴ Zum Beginn der Steuerpflicht bei Genossenschaften siehe R 1.1 Abs. 4 KStR 2022.



Merkbox

- ▶ Unbeschränkte Steuerpflicht:
 - Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG.
 - Sitz (§ 11 AO) oder Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland.
 - Rechtsfolge: Besteuerung Welteinkommen, § 1 Abs. 2 KStG.
 - Optionsmöglichkeit für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, § 1a KStG.

- ▶ Beschränkte Steuerpflicht:
 - Körperschaften, die deutschen Körperschaften vergleichbar sind.
 - Weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland, aber inländische Einkünfte gem. § 49 EStG.
 - Besteuerung der inländischen Einkünfte, § 2 Nr. 1 KStG.
 - Juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen, § 2 Nr. 2 KStG.

- ▶ Beginn und Ende der Steuerpflicht:
 - Beginn ist in der Regel der Zeitpunkt der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags; siehe auch R 1.1 KStR 2022.
 - Ende: Verteilung des Vermögens und Einstellung der werbenden Tätigkeit (sowie Erfüllung aller steuerlichen Pflichten). In Umwandlungsfällen sind Besonderheiten zu beachten.

3 Zeitraum



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:
1 praktische Übung

- 13 Grundsätzlich entspricht der Ermittlungszeitraum dem **Kalenderjahr**, § 7 Abs. 3 S. 2 KStG. Bei Buchführungspflichtigen ist aber das **Wirtschaftsjahr**, für das regelmäßig Abschlüsse erstellt werden, entscheidend, § 7 Abs. 4 S. 1 KStG. Weicht dieses vom Kalenderjahr ab, gilt das Einkommen in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr **endet**, § 7 Abs. 4 S. 2 KStG.

Wirtschaftsjahr

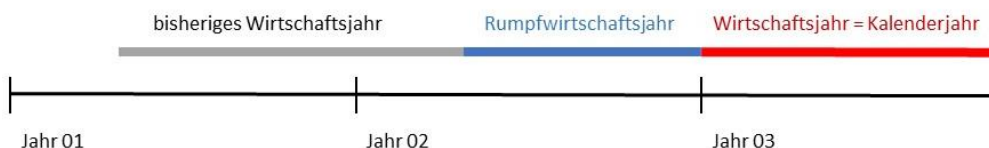
Beispiel: Das Wirtschaftsjahr der neu gegründeten X-GmbH beginnt am 1.4. des Jahres 01 und endet am 31.3.02. Der in diesem Zeitraum erwirtschaftete Gewinn aus Gewerbebetrieb ist in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 02 anzugeben¹⁵.



Hinweis: Eine Umstellung des **Wirtschaftsjahres auf das Kalenderjahr** ist jederzeit, ohne Zustimmung des Finanzamts, möglich. Soll hingegen eine Umstellung dahingehend erfolgen, dass sich Wirtschafts- und Kalenderjahr in Zukunft nicht mehr entsprechen, ist dies gem. § 7 Abs. 4 S. 3 KStG nur möglich, wenn das **Finanzamt seine Zustimmung** erteilt. Sofern beachtliche wirtschaftliche Gründe für eine Umstellung des Wirtschaftsjahres vorliegen, darf das Finanzamt die Zustimmung allerdings nicht verweigern.¹⁶ Gleiches gilt im Falle der Umstellung eines abweichenden Wirtschaftsjahres auf ein anderes abweichendes Wirtschaftsjahr, § 8b S. 2 Nr. 2 S. 2 EStDV. Auf jeden Fall ist für den Übergangszeitraum ein sog. **Rumpfwirtschaftsjahr** nach § 8b EStDV zu bilden.



Umstellung eines vom Kalenderjahr (KJ) abweichenden Wirtschaftsjahres (WJ):



Beispiel: Das Wirtschaftsjahr der X-GmbH weicht aktuell vom Kalenderjahr ab (beginnt am 1.4.01 und endet am 31.3.02). Die Geschäftsführung entscheidet die Umstellung auf das Kalenderjahr im Jahr 03. Für den Zeitraum zwischen dem 1.4.02 und dem 31.12.02 ist ein Rumpfwirtschaftsjahr zu bilden. Ab dem 1.1.03 entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr. Im Veranlagungszeitraum 02 ist daher der Gewinn des Wirtschaftsjahres 1.4.01 bis 31.3.02 und der Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres 1.4.02 bis 31.12.02 der Besteuerung zu unterwerfen.



¹⁵ Insoweit entsteht eine Steuerpause.

¹⁶ BFH, Urteil v. 08.10.1969, I R 167/66, BStBl. II 1970, 85.

Merkbox



- ▶ Grundsätzlich KJ, es sei denn WJ entspricht nicht KJ.
- ▶ Umstellung auf KJ jederzeit möglich.
- ▶ Umstellung auf abweichendes WJ nur mit Zustimmung des Finanzamts.
- ▶ Umstellung eines abweichenden WJ auf ein anderes abweichendes WJ nur mit Zustimmung des Finanzamts.
- ▶ Zur Umstellung: Bildung Rumpfwirtschaftsjahr.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.