

26.10.95

Fz

**Allgemeine
Verwaltungsvorschrift
der Bundesregierung**

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer
(Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 - KStR 1995 -)**

A. Zielsetzung

Anpassung der Körperschaftsteuer-Richtlinien 1990 an die Entwicklung des Körperschaftsteuerrechts, insbesondere an die Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes.

B. Lösung

Neufassung der Körperschaftsteuer-Richtlinien, insbesondere

- Anpassung an die Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes,

zum Beispiel grundlegende Überarbeitung der Regelungen zu der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals wegen der Senkung der Körperschaftsteuersätze für thesaurierte Gewinne von 50 v. H. auf 45 v. H. und für ausgeschüttete Gewinne von 36 v. H. auf 30 v. H. und erstmalige Aufnahme von Verwaltungsanweisungen zu dem durch das Standortsicherungsgesetz vom 13. September 1993 eingeführten § 8 b KStG (Beteiligung an ausländischen Gesellschaften);

- Einarbeitung der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung zum KStG,

unter anderem der aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur steuerlichen Beurteilung der verdeckten Gewinnausschüttungen;

- Berücksichtigung der vom Bundesministerium der Finanzen herausgegebenen Schreiben zur Anwendung des KStG.

C. Alternativen

Keine

D. Kosten

Finanzielle Auswirkungen auf die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden sowie Auswirkungen auf die Einzelpreise und das Preisniveau ergeben sich nicht.

Bundesrat

Drucksache 703/95

26.10.95

Fz

**Allgemeine
Verwaltungsvorschrift
der Bundesregierung**

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer
(Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 - KStR 1995 -)**

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
031 (432) - 522 01 - Kö 27/95

Bonn, den 26. Oktober 1995

An den
Präsidenten des Bundesrates

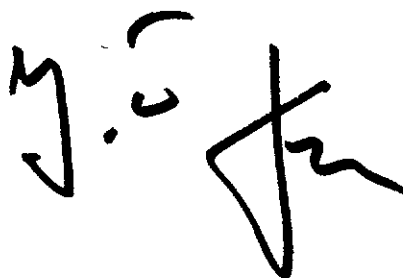
Hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur
Körperschaftsteuer (Körperschaft-
steuer-Richtlinien 1995 - KStR 1995 -)

mit Vorblatt.

Ich bitte, die Zustimmung des Bundesrates aufgrund des Artikels 108 Absatz 7
des Grundgesetzes herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, cursive letters, likely representing the official signature of the Federal Minister of Finance.

Drucksache 703/95

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer
(Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 - KStR 1995 -)**

vom

Nach Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes wird folgende Allgemeine Verwaltungsvorschrift
erlassen:

Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 - KStR 1995 -

Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 (KStR 1995)

Inhaltsübersicht

1 Einführung

Zu § 1

2 Unbeschränkte Steuerpflicht 3 Familienstiftungen

Zu § 2

4 Beschränkte Steuerpflicht

Zu § 4

5 Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Zu § 5

- 6 Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen
- 7 Kleinere Versicherungsvereine
- 8 Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter
- 9 Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften
- 10 aufgehoben
- 11 aufgehoben
- 12 aufgehoben
- 13 Vermietungsgenossenschaften und -vereine
- 14 aufgehoben
- 15 Gemeinnützige Siedlungsunternehmen
- 16 Allgemeines über die Steuerbefreiung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereinen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft
- 17 Molkereigenossenschaften
- 18 Winzergenossenschaften
- 19 Pfropfbengennossenschaften
- 20 Andere Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- 21 Genossenschaftszentralen
- 22 Vereine im Bereich der Land- und Forstwirtschaft
- 22a Steuerbefreiungen außerhalb des Körperschaftsteuergesetzes

Zu § 6

- 23 Einschränkung der Befreiung von Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

Zu § 7

- 24 Ermittlung des zu versteuernden Einkommens
25 Ermittlung der festzusetzenden und verbleibenden Körperschaftsteuer
26 Vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr

Zu § 8

- 27 Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften
28 Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art
29 Gewinnermittlung bei Körperschaften, die Land- und Forstwirtschaft betreiben
30 Bewertungsfreiheit für Fabrikgebäude, Lagerhäuser und landwirtschaftliche Betriebsgebäude nach § 7e EStG
31 Verdeckte Gewinnausschüttungen
32 Rückstellungen für Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften
33 Tantiemen
34 aufgehoben
35 aufgehoben
36 Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen
36a Verdeckte Einlage
37 Verluste bei Körperschaften
38 Mitgliederbeiträge
39 Haus- und Grundeigentümervereine, Mietervereine
40 Sonstige Vereine und Einrichtungen

Zu § 8 a

- 40a Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Zu § 8 b

- 41 Beteiligung an ausländischen Gesellschaften

Zu § 9

- 42 Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

Zu § 10

- 43 Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen
- 44 Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile
- 45 Vergütungen für die Überwachung der Geschäftsführung

Zu § 11

- 46 Liquidationsbesteuerung

Zu § 13

- 47 Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung

Zu § 14

- 48 Organträger, Begriff des gewerblichen Unternehmens
- 49 Finanzielle Eingliederung
- 50 Wirtschaftliche Eingliederung
- 51 Organisatorische Eingliederung
- 52 Personengesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Organträger
- 53 Zeitliche Voraussetzungen
- 54 aufgehoben
- 55 Der Gewinnabführungsvertrag
- 56 Auflösung der Organgesellschaft
- 57 Das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft
- 58 Die Einkommensermittlung beim Organträger
- 59 Bildung und Auflösung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger
- 60 Teilwertabschreibungen auf die Organbeteiligung

Zu § 15

- 61 Verlustabzug aus der vorvertraglichen Zeit
- 62 Internationales Schachtelprivileg

Zu § 16

- 63 Ausgleichszahlungen

Zu § 17

- 64 Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

Zu § 19

- 65 Anwendung besonderer Tarifvorschriften

Zu § 22

- 66 Genossenschaftliche Rückvergütung

Zu § 23

- 67 Ermäßigte Besteuerung bei Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen
68 aufgehoben
69 aufgehoben
70 aufgehoben
71 aufgehoben
72 aufgehoben
73 aufgehoben

Zu § 24

- 74 Freibetrag für bestimmte Körperschaften

Zu § 25

- 75 Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben

Zu § 26

- 76 Berücksichtigung ausländischer Steuern

Zu § 27

- 77 Herstellen der Ausschüttungsbelastung

Zu § 28

- 78 Verrechnung von offenen Gewinnausschüttungen, Bedeutung der Verwendungsfiction
78a Verrechnung von Vorabauschüttungen und verdeckten Gewinnausschüttungen

Zu § 29

- 79 Eigenkapital
- 80 Auswirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals
- 81 aufgehoben

Zu § 30

- 82 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals
- 82a Aufteilung des zu versteuernden Einkommens in unterschiedlich belastete Teile
- 83 Nicht mit Körperschaftsteuer belastete Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals
- 84 Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei steuerbefreiten Körperschaften

Zu § 31

- 85 Behandlung nichtabziehbarer Ausgaben im Sinne des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

Zu § 32

- 86 Ermittlung des Vorphundertsatzes der Tarifbelastung bei ermäßigt belasteten Eigenkapitalteilen aus ausländischen Einkünften
- 87 Aufteilung bei ermäßigt belasteten Eigenkapitalteilen aus ausländischen Einkünften
- 88 Behandlung ausländischer Steuern bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

Zu § 33

- 89 Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei Verlusten
- 89a aufgehoben

Zu § 34

- 90 Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei Erlass oder niedrigerer Festsetzung von Körperschaftsteuer

Zu § 35

- 90a Fehlendes verwendbares Eigenkapital

Zu § 36

- 91 Gliederung des Eigenkapitals bei dem Organträger

Zu § 37

- 92 Gliederung des Eigenkapitals bei der Organgesellschaft

Zu § 38

- 93 aufgehoben

Zu § 40

- 94 Ausnahmen von der Körperschaftsteuer-Erhöhung nach § 40 Satz 1 Nr. 3 KStG

Zu § 41

- 95 Veränderungen des verwendbaren Eigenkapitals bei sonstigen Leistungen
95a Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei Liquidation einer Körperschaft

Zu § 43

- 96 Sachlicher Anwendungsbereich der Vorschriften über das Anrechnungsverfahren

Zu § 44

- 97 Ausstellung von Steuerbescheinigungen durch die ausschüttende Körperschaft
98 aufgehoben

Zu § 45

- 99 Ausstellung von Steuerbescheinigungen durch ein inländisches Kreditinstitut
100 Ausstellung von Jahressteuerbescheinigungen
101 Gutschrift für andere Kreditinstitute, Kennzeichnung der Steuerbescheinigung
102 Steuerbescheinigungen bei Investment-Erträgen

Zu § 46

103 Bescheinigung eines Notars

Zu § 47

103a Gegenseitige Bindungswirkung des Körperschaftsteuerbescheids und des Feststellungsbescheids

Zu § 49

104 Besteuerung kleiner Körperschaften
105 Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften

Abkürzungsverzeichnis

ABl. der EG	= Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
AG	= Aktiengesellschaft
AIG	= Auslandsinvestitionsgesetz
AO	= Abgabenordnung
AStG	= Außensteuergesetz
BerlinFG	= Berlinförderungsgesetz
BetrAVG	= Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BewG	= Bewertungsgesetz
BewDV	= Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz
BFH	= Bundesfinanzhof
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	= Bundesgesetzblatt
BStBl	= Bundessteuerblatt
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht
BVerwG	= Bundesverwaltungsgericht
DBA	= Doppelbesteuerungsabkommen
EK	= Eigenkapital
ESTG	= Einkommensteuergesetz
ESTDV	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTR	= Einkommensteuer-Richtlinien
EWG	= Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
GAV	= Gewinnabführungsvertrag
GbR	= Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GenG	= Genossenschaftsgesetz
GewStG	= Gewerbesteuergesetz
GewStDV	= Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStR	= Gewerbesteuer-Richtlinien
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HB-Gewinn	= Handelsbilanz-Gewinn
HFR	= Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	= Handelsgesetzbuch
KAGG	= Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KapErhStG	= Kapitalerhöhungssteuergesetz
KGaA	= Kommanditgesellschaft auf Aktien

KStG	= Körperschaftsteuergesetz
KStDV	= Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStR	= Körperschaftsteuer-Richtlinien
MinBlFin	= Ministerialblatt des Bundesministers der Finanzen
OFH	= Oberster Finanzhof
RFH	= Reichsfinanzhof
RGBl.	= Reichsgesetzblatt
RStBl	= Reichssteuerblatt
UmwStG	= Umwandlungssteuergesetz
UStG	= Umsatzsteuergesetz
VAG	= Versicherungsaufsichtsgesetz

1. Einführung

(1) ¹Die Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 (KStR 1995) behandeln Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des Körperschaftsteuerrechts durch die Behörden der Finanzverwaltung sicherzustellen. ²Sie geben außerdem zur Vermeidung unbilliger Härten und aus Gründen der Verwaltungseinfachung Anweisungen an die Finanzämter, wie in bestimmten Fällen verfahren werden soll.

(2) Die Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 gelten, soweit sich aus ihnen nichts anderes ergibt, vom Veranlagungszeitraum 1995 an. **Die Abschnitte 99 bis 101 sind ab Veranlagungszeitraum 1996 anzuwenden.**

(3) Anordnungen, die mit den nachstehenden Richtlinien im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.

Zu § 1

2. Unbeschränkte Steuerpflicht

(1) ¹Die Aufzählung der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen in § 1 Abs. 1 KStG ist grundsätzlich abschließend. ²Sie kann nicht im Wege der Auslegung erweitert werden. ³Daher ist eine GmbH und Co. KG, deren alleiniger persönlich haftender Gesellschafter eine GmbH ist, nicht als Kapitalgesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG anzusehen. ⁴Aus demselben Grunde ist eine Publikums-GmbH und Co. KG nicht als nichtrechtsfähiger Verein im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG zu behandeln. ⁵Sie ist auch nicht als nichtrechtsfähige Personenvereinigung nach § 3 Abs. 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig, da ihr Einkommen bei den Gesellschaftern zu versteuern ist. ⁶Vgl. Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25.6.1984 (BStBl II S. 751). ⁷**Ausländische Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland, die wie deutsche Kapitalgesellschaften strukturiert sind, können unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein.** ⁸Vgl. BFH-Urteil vom 23.6.1992 (BStBl II S. 972). ⁹Die Körperschaftsteuerpflicht ergibt sich in derartigen Fällen aus § 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 3 Abs. 1 KStG. ¹⁰Wegen der Anwendung der §§ 27 bis 42 KStG vgl. Abschnitt 96 Abs. 1.

(2) ¹Die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG bezieht sich ausschließlich auf inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts. ²Die Steuerpflicht ausländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts richtet sich nach § 2 Nr. 1 KStG.

(3) ¹Die Steuerpflicht beginnt bei Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) nicht erst mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit durch die Eintragung in das Handelsregister (§§ 41, 278 Aktiengesetz, § 11 GmbH-Gesetz), sondern erstreckt sich auch auf die mit Abschluß des **notariellen Gesellschaftsvertrags** (§ 2 GmbH-Gesetz) oder **durch notarielle Feststellung der Satzung** (§ 23 Abs. 1, § 280 Abs. 1 Aktiengesetz) **errichtete Vor-gesellschaft**, d.h. die Kapitalgesellschaft im Gründungsstadium. ²Vgl. BFH-Urteile vom 11.4.1973 (BStBl II S. 568), vom 13.3.1981 (BStBl II S. 600), vom 20.10.1982 (BStBl 1983 II S. 247), vom 8.11.1989 (BStBl 1990 II S. 91), vom 13.12.1989 (BStBl 1990 II S. 468) und vom 14.10.1992 (BStBl 1993 II S. 352). ³Für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG) sowie rechtsfähige Vereine (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) gelten die Sätze 1 und 2 sinngemäß. ⁴Bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG) beginnt die Steuerpflicht mit der aufsichtsbehördlichen Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb, bei den anderen juristischen Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) durch staatliche Genehmigung oder Verleihung. ⁵Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen oder andere Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) entstehen durch Errichtung, Feststellung der Satzung oder Aufnahme einer geschäftlichen Tätigkeit. ⁶Juristische Personen des öffentlichen Rechts werden mit ihren Betrieben gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG) mit der Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit unbeschränkt steuerpflichtig.

(4) ¹Die Vorgründungsgesellschaft, die sich auf die Zeit vor Abschluß des notariellen Gesellschaftsvertrags bzw. Feststellung der Satzung bezieht, ist weder mit der Vorge-sellschaft noch mit der später entstehenden Kapitalgesellschaft identisch. ²Daher wirkt die Körperschaftsteuerpflicht der Kapitalgesellschaft nicht auf die Vorgründungsgesellschaft zurück. ³Die Vorgründungsgesellschaft ist in der Regel kein körperschaftsteuerpflichtiges Gebilde. ⁴Die Einkünfte sind unmittelbar bei den Gründungsgesellschaftern zu erfassen. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 8.11.1989 (BStBl 1990 II S. 91). ⁶Die Vorgründungsgesellschaft kann jedoch ihrerseits als nichtrechtsfähiger Verein oder als **Personenvereinigung im Sinne des § 3 Abs. 1 KStG** steuerpflichtig sein, wenn ein größerer Kreis von Personen, eine Verfassung und besondere Organe vorhanden sind. ⁷Vgl. BFH-Urteil vom 6.5.1952 (BStBl III S. 172). ⁸Die Sätze 3 bis 7 gelten entsprechend für die Vorgesellschaft, wenn es nicht zur Eintragung in das Handelsregister kommt. ⁹Auf Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie rechtsfähige Vereine sind die Sätze 1 bis 8 sinngemäß anzuwenden.

(5) Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche inländischen und aus-ländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 KStG), soweit nicht für bestimmte Einkünfte abweichende Regelungen bestehen, z.B. in Doppelbesteuerungsabkommen und anderen zwischenstaatlichen Vereinbarungen.

3. Familienstiftungen

Die Verordnung über die Steuerbegünstigung von Stiftungen, die an die Stelle von Fami-lienfideikommissen getreten sind, vom 13.2.1926 (RGBl. I S. 101) ist noch anzuwenden. ²Vgl. OFH-Urteil vom 22.8.1950 (MinBlFin S. 640). ³Da die Verordnung sich auf einen Sondertatbestand bezieht, kann sie auf andere als die in ihr bezeichneten Stiftungen nicht entsprechend angewendet werden.

Zu § 2

4. Beschränkte Steuerpflicht

(1) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch ihren Sitz (§ 11 AO) haben und inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG beziehen, sind beschränkt körperschaftsteuerpflichtig im Sinne des § 2 Nr. 1 KStG.

(2) § 2 Nr. 2 KStG gilt auf Grund der Vorschrift des § 3 Abs. 2 KStG nicht für Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden.

Zu § 4

5. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Betrieb gewerblicher Art

(1) ¹Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhält. ²Hat die juristische Person des öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, so ist sie Subjekt der Körperschaftsteuer wegen jedes einzelnen Betriebs. ³Vgl. BFH-Urteile vom 13.3.1974 (BStBl II S. 391) und vom 8.11.1989 (BStBl 1990 II S. 242). ⁴Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände), die öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern und sonstige Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. ⁵Dazu gehören neben Körperschaften auch Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, z.B. Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts. ⁶Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen kirchliche Orden juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, vgl. BFH-Urteil vom 8.7.1971 (BStBl 1972 II S. 70).

(2) ¹Ein Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebt. ²Damit sollen im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben. ³Vgl. BFH-Urteil vom 22.9.1976 (BStBl II S. 793). ⁴Der Begriff Einrichtung in diesem Sinne setzt nicht voraus, daß die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt wird; sie kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden. ⁵Die Einbeziehung der wirtschaftlichen Tätigkeit in einen überwiegend mit

hoheitlichen Aufgaben betrauten, organisatorisch gesondert geführten Betrieb schließt es nicht aus, die einbezogene Tätigkeit gesondert zu beurteilen und rechtlich als eigenständige Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb zu unterscheiden. ⁶Vgl. BFH-Urteile vom 13.3.1974 (BStBl II S. 391), vom 26.5.1977 (BStBl II S. 813) und vom 14.4.1983 (BStBl II S. 491). ⁷Betrieb gewerblicher Art ist auch die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft. ⁸Vgl. BFH-Urteil vom 9.5.1984 (BStBl II S. 726).

(3) ¹Die verschiedenen Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts sind für sich zu beurteilen. ²Läßt sich eine Tätigkeit nicht klar dem hoheitlichen oder dem wirtschaftlichen Bereich zuordnen, ist nach § 4 Abs. 5 KStG auf die überwiegende Zweckbestimmung der Tätigkeit abzustellen. ³Eine überwiegend hoheitliche Zweckbestimmung liegt nur vor, wenn die beiden Tätigkeitsbereiche derart ineinandergreifen, daß eine genaue Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, wenn also die wirtschaftliche Tätigkeit unlösbar mit der hoheitlichen Tätigkeit verbunden ist und eine Art Nebentätigkeit im Rahmen der einheitlichen, dem Wesen nach hoheitlichen Tätigkeit darstellt. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 26.5.1977 (BStBl II S. 813). ⁵Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten sind als Einheit zu behandeln, wenn dies der Verkehrsauffassung entspricht.

(4) ¹Die Einrichtung kann sich aus einer besonderen Leitung, aus einem geschlossenen Geschäftskreis, aus der Buchführung oder aus einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben. ²Vgl. BFH-Urteil vom 26.5.1977 (BStBl II S. 813). ³Sie kann auch dann gegeben sein, wenn nicht organisatorische, sondern andere Merkmale vorliegen, die die wirtschaftliche Selbständigkeit verdeutlichen. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 13.3.1974 (BStBl II S. 391). ⁵Eine Einrichtung kann deshalb auch dann angenommen werden, wenn Betriebsmittel, z.B. Maschinen oder dgl., oder Personal sowohl im hoheitlichen als auch im wirtschaftlichen Bereich eingesetzt werden, sofern eine zeitliche Abgrenzung (zeitlich abgegrenzter Einsatz für den einen oder anderen Bereich) möglich ist. ⁶Eine Einrichtung kann auch gegeben sein, wenn der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit beträchtlich ist bzw. wegen des Umfangs der damit verbundenen Tätigkeit eine organisatorische Abgrenzung geboten erscheint. ⁷Vgl. RFH-Urteil vom 20.1.1942 (RStBl S. 405) und BFH-Urteil vom 26.2.1957 (BStBl III S. 146). ⁸Übersteigt der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit den Betrag von 250.000 DM, ist dies ein wichtiges Merkmal für die Selbständigkeit der ausgeübten Tätigkeit. ⁹Daß die Bücher bei einer anderen Verwaltung geführt werden, ist unerheblich.

(5) ¹Die Tätigkeit muß von einigem Gewicht sein. ²Vgl. RFH-Urteile vom 9.12.1932 (RStBl 1933 S. 53) und vom 7.2.1939 (RStBl S. 449) sowie BFH-Urteile vom 26.2.1957 (BStBl III S. 146) und vom 24.10.1961 (BStBl III S. 552). ³Dabei ist in der Tatsache, daß der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 60.000 DM nachhaltig übersteigt, ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen, daß die Tätigkeit wirtschaftlich bedeutend ist. ⁴In der Regel kann deshalb bei diesem Jahresumsatz davon ausgegangen werden, daß die Tätigkeit von einigem Gewicht ist. ⁵Dagegen kommt es für das Gewicht der ausgeübten Tätigkeit weder auf das im BFH-Urteil vom 11.1.1979 (BStBl II S. 746) angesprochene Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zum Gesamthaushalt der juristischen Person des öffentlichen Rechts noch auf das im BFH-Urteil vom 14.4.1983 (BStBl II S. 491) angesprochene Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zu einem bestimmten Teil des Gesamthaushalts der juristischen Person des öffentlichen Rechts an. ⁶Wird ein nachhaltiger Jahresumsatz von über 60.000 DM im Einzelfall nicht erreicht, ist ein Betrieb gewerblicher Art nur anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe vorgetragen werden.

⁷Solche Gründe sind insbesondere gegeben, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt. ⁸In den Fällen der Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art ist darauf abzustellen, ob die Einrichtung beim Verpächter einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würde. ⁹Dabei kommt es insbesondere auf die Umsätze des Pächters an. ¹⁰Vgl. BFH-Urteil vom 25.10.1989 (BStBl 1990 II S. 868).

(6) ¹Die Verpachtung eines Betriebs, dessen Führung größeres Inventar erfordert, ist nur steuerpflichtig, wenn Inventarstücke vom Verpächter beschafft und dem Pächter zur Nutzung überlassen sind. ²Das gilt auch, wenn das mitverpachtete Inventar nicht vollständig ist, jedoch die Führung eines bescheidenen Betriebs gestattet. ³Sind keine Räume, sondern nur Inventar verpachtet, so kommt es für die Steuerpflicht auf die Umstände des Einzelfalls an. ⁴Vgl. BFH-Urteile vom 14.2.1956 (BStBl III S. 105), vom 12.7.1967 (BStBl III S. 679) und vom 6.10.1976 (BStBl 1977 II S. 94). ⁵Für die Verpachtung eines einer Gemeinde gehörenden Campingplatzes gilt Entsprechendes. ⁶Vgl. BFH-Urteil vom 7.5.1969 (BStBl II S. 443).

(7) ¹Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht land- und forstwirtschaftliche Betriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. ²Den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zuzurechnen sind auch die land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe. ³Zur Frage der Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs vom Gewerbebetrieb wird auf R 135 EStR hingewiesen. ⁴Auch die Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts begründet keinen Betrieb gewerblicher Art. ⁵Dagegen sind Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit, die in einem Betrieb gewerblicher Art anfallen, steuerpflichtig.

Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

(8) ¹Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben (Absätze 13 bis 15) ist steuerrechtlich nicht zulässig. ²Vgl. BFH-Urteil vom 10.7.1962 (BStBl III S. 448).

(9) ¹Die Zusammenfassung mehrerer gleichartiger Betriebe gewerblicher Art ist zulässig. ²Im übrigen können Betriebe gewerblicher Art nur zusammengefaßt werden, wenn zwischen diesen Betrieben nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von **einigem Gewicht** besteht. ³Vgl. BFH-Beschluß vom 16.1.1967 (BStBl III S. 240) und BFH-Urteile vom 19.5. und 12.7.1967 (BStBl III S. 510 und 679). ⁴Dieser Prüfung bedarf es nicht, wenn Versorgungsbetriebe, Verkehrsbetriebe, Hafenbetriebe und Flughafenbetriebe einer Gemeinde zusammengefaßt werden. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 10.7.1962 (BStBl III S. 448). ⁶Von einer Gemeinde betriebene Einrichtungen des ruhenden Verkehrs, soweit sie nicht dem Hoheitsbereich zuzuordnen sind (vgl. Absatz 21), sind nach dem BFH-Urteil vom 8.11.1989 (BStBl 1990 II S. 242) Verkehrsbetriebe (z.B. öffentliche Tiefgaragen).

(10) ¹Ein Betrieb gewerblicher Art und ein Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art sowie mehrere Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts können nur zusammengefaßt werden, wenn es sich um gleichartige Betriebe handelt. ²Das gilt bei Verpachtungsbetrieben gewerblicher Art auch dann, wenn die Betriebe an verschiedene Personen verpachtet sind. ³Die steuerrechtliche Anerkennung der Zusammenfassung setzt aber voraus, daß die juristische Person des öffentlichen Rechts die einzelnen Verpachtungen in ihrer Haushaltsführung, Verwaltung und Überwachung organisatorisch nicht eindeutig als mehrere Betriebe behandelt. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 24.6.1959 (BStBl III S. 339).

(11) Die Zusammenfassung von Einrichtungen, die mangels Gewicht keinen Betrieb gewerblicher Art darstellen, und die Zusammenfassung solcher Einrichtungen mit Betrieben gewerblicher Art ist nur nach den Grundsätzen des Absatzes 9 zulässig.

(11a) ¹Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art in Kapitalgesellschaften ist grundsätzlich anzuerkennen. ²Werden jedoch Gewinn- und Verlustbetriebe zusammengefaßt, stellt sich die Frage des Mißbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO). ³Der Ausgleich von Verlusten und Gewinnen ist nicht rechtsmißbräuchlich, wenn die Betriebe auch als Betriebe gewerblicher Art nach Absatz 9 hätten zusammengefaßt werden können. ⁴Diese Grundsätze gelten entsprechend bei der Zusammenfassung der Ergebnisse durch sonstige Gestaltungen, z.B. in Form der Organschaft.

Veräußerung und Aufgabe von Betrieben gewerblicher Art

(12) ¹Wird ein Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts veräußert, so fallen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb gewidmet waren, bei der Veräußerung aber nicht auf den Erwerber übergehen, im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung in das allgemeine Vermögen zurück, sofern die verbleibenden Wirtschaftsgüter nicht einen selbständigen Betrieb gewerblicher Art darstellen. ²Vgl. BFH-Urteil vom 22.7.1964 (BStBl III S. 559). ³Dies gilt auch dann, wenn der Betrieb gewerblicher Art aufgegeben wird oder seine Tätigkeit so eingeschränkt wird, daß nach Absatz 5 ein Betrieb gewerblicher Art nicht mehr angenommen werden kann. ⁴Ein Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art kann nur dadurch mit der Folge der Auflösung der in dem verpachteten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven aufgegeben werden, daß der Verpachtungsbetrieb eingestellt oder veräußert wird. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 1.8.1979 (BStBl II S. 716). ⁶Durch bloße Aufgabenerklärung entsprechend den für die Verpachtung von Betrieben natürlicher Personen geltenden Grundsätzen können Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art nicht aufgegeben werden.

Hoheitsbetriebe

(13) ¹Betriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. ²Ausübung der öffentlichen Gewalt ist eine Tätigkeit, die der öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist. ³Kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 21.11.1967 (BStBl 1968 II S. 218). ⁵Dies ist nicht schon dann der Fall, wenn der juristischen Person des öffentlichen Rechts Tätigkeiten durch Gesetz zugewiesen werden. ⁶Vgl. BFH-Urteile vom 30.6.1988 (BStBl II S. 910) und vom 21.9.1989 (BStBl 1990 II S. 95). ⁷Ausübung der öffentlichen Gewalt liegt nicht vor, wenn sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet. ⁸Vgl. BFH-Urteile vom 7.12.1965 (BStBl 1966 III S. 150), vom 21.11.1967 (BStBl 1968 II S. 218) und vom 18.2.1970 (BStBl II S. 519). ⁹Eine ihrem Inhalt nach wirtschaftliche Tätigkeit wird auch nicht dadurch zur Ausübung hoheitlicher Gewalt, daß sie im Wege der Amtshilfe gegenüber einem anderen Hoheitsträger erfolgt. ¹⁰Vgl. BFH-Urteile vom 21.9.1989 (BStBl 1990 II S. 95) und vom 14.3.1990 (BStBl II S. 866). ¹¹Ein Betrieb gewerblicher Art kann auch vorliegen, wenn sich die Körperschaft mit einer Benutzungssatzung der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient. ¹²Vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1992 (BStBl 1993 II S. 380).

(14) ¹Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. ²Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen jedoch Zwangs- und Monopolrechte für sich allein nicht aus. ³Zu den Hoheitsbetrieben können z.B. gehören: Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Anstalten zur Lebensmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Straßenreinigung und zur Abführung von Abwässern und Abfällen.

(15) ¹Besteht im Rahmen eines Hoheitsbetriebs auch ein Betrieb gewerblicher Art, z.B. Kantine, Verkaufsstelle, Erholungsheim, so ist die juristische Person des öffentlichen Rechts insoweit steuerpflichtig. ²Vgl. BFH-Urteil vom 26.5.1977 (BStBl II S. 813).

(15a) Die Verwertung bzw. Veräußerung von Material oder Gegenständen aus dem hoheitlichen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (sog. Hilfsgeschäfte) ist dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen.

Abgrenzung in Einzelfällen

(16) ¹Die öffentlich-rechtlichen Träger der Sozialversicherung werden in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig. ²Vgl. BFH-Urteil vom 4.2.1976 (BStBl II S. 355). ³Die Behandlung der Mitglieder eines Trägers der Sozialversicherung in seinen eigenen Rehabilitationseinrichtungen ist daher eine hoheitliche Tätigkeit. ⁴Die Art der Tätigkeit ändert sich nicht, wenn sie von einem anderen Sozialversicherungsträger übernommen wird. ⁵Eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den Voraussetzungen der vorstehenden Absätze 2 bis 5 ein Betrieb gewerblicher Art ist, liegt jedoch dann vor, wenn ein Sozialversicherungsträger in seinen Rehabilitationseinrichtungen gegen Entgelt auch Mitglieder privater Versicherungen oder Privatpersonen behandelt. ⁶Von der Prüfung dieser Frage kann abgesehen werden, wenn die Anzahl der Behandlungen von Mitgliedern privater Versicherungen oder von Privatpersonen 5 v.H. der insgesamt behandelten Fälle nicht übersteigt.

(17) Sind Schülerheime öffentlicher Schulen erforderlich, um den Unterrichts- oder Erziehungszweck zu erreichen, so ist der Betrieb der Schülerheime als Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe anzusehen.

(18) ¹Arbeitsbetriebe einer Strafvollzugsanstalt sind nicht Körperschaftsteuerpflichtig, weil die Beschäftigung von Strafgefangenen zur hoheitlichen Tätigkeit gehört. ²Arbeitsbetriebe einer Untersuchungshaftvollzugsanstalt sind dann nicht Körperschaftsteuerpflichtig, wenn die Gefangenen nur in derselben Weise wie Strafgefangene beschäftigt werden. ³Vgl. BFH-Urteil vom 14.10.1964 (BStBl 1965 III S. 95).

(19) ¹Gemeindeeigene Schlachtviehmärkte sind **Hoheitsbetriebe**. ²Gemeindeeigene Nutz- und Zuchtviehmärkte sind dagegen **Betriebe gewerblicher Art**. ³Wegen der Behandlung eines Seuchenstocks bei Viehmärkten vgl. BFH-Urteil vom 10.5.1955 (BStBl III S. 176).

(20) Die Überlassung von Standplätzen bei Wochen- und Krammärkten (vgl. BFH-Urteil vom 26.2.1957, BStBl III S. 146) und die Unterhaltung eines Zeltplatzes oder Campingplatzes (vgl. BFH-Urteil vom 20.5.1960, BStBl III S. 368) stellen wirtschaftliche Tätigkeiten dar.

(21) ¹Der Betrieb von Parkuhren oder von Parkscheinautomaten ist als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, soweit er im Rahmen der Straßenverkehrsordnung durchgeführt wird. ²Dagegen ist die Unterhaltung von bewachten Parkplätzen und von Parkhäusern eine wirtschaftliche Tätigkeit. ³Vgl. auch BFH-Urteil vom 22.9.1976 (BStBl II S. 793). ⁴Der Betrieb eines Parkhauses ist auch dann eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn sich die juristische Person des öffentlichen Rechts auf Grund einer Benutzungssatzung der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1992 (BStBl 1993 II S. 380).

(22) ¹Die Friedhofsverwaltung ist ein Hoheitsbetrieb, soweit Aufgaben des Bestattungswesens wahrgenommen werden. ²Dazu gehören neben dem eigentlichen Vorgang der Bestattung oder Einäscherung die Grabfundamentierung, das Vorhalten aller erforderlichen Einrichtungen und Vorrichtungen sowie die notwendigerweise anfallenden Dienstleistungen wie Wächterdienste, Sargaufbewahrung, Sargtransportdienste im Friedhofsbereich, Totengeleit, Kranzannahme, Graben der Gruft und ähnliche Leistungen. ³Ferner sind dem Hoheitsbetrieb solche Leistungen zuzuordnen, die kraft Herkommens oder allgemeiner Übung allein von der Friedhofsverwaltung erbracht oder die allgemein als ein unverzichtbarer Bestandteil einer würdigen Bestattung angesehen werden, z.B. Läuten der Glocken, übliche Ausschmückung des ausgehobenen Grabes, musikalische Umrahmung der Trauerfeier. ⁴Dagegen sind Blumenverkäufe und Grabpflegeleistungen wirtschaftliche, vom Hoheitsbetrieb abgrenzbare Tätigkeiten. ⁵Vgl. BHF-Urteil vom 14.4.1983 (BStBl II S. 491).

(23) ¹Wird ein gemeindliches Schwimmbad sowohl für das Schulschwimmen als auch für den öffentlichen Badebetrieb genutzt, ist unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt, die Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb grundsätzlich als wirtschaftlich selbständige Tätigkeit im Sinne des vorstehenden Absatzes 4 anzusehen. ²Unter den Voraussetzungen des Absatzes 5 ist ein Betrieb gewerblicher Art anzunehmen.

(24) ¹Die Abfallentsorgung ist eine hoheitliche Tätigkeit. ²Deshalb ist auch die entgeltliche Abgabe der Abfälle selbst oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie steuerlich dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen und als hoheitliches Hilfsgeschäft anzusehen. ³Eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den Voraussetzungen der vorstehenden Absätze 2 bis 5 zur Annahme eines Betriebs gewerblicher Art führt, liegt allerdings dann vor, wenn die veräußerten Stoffe oder die veräußerte Energie nicht überwiegend aus Abfällen gewonnen werden. ⁴Bei der Abgrenzung ist vom Brennwert der eingesetzten Abfälle und sonstigen Brennstoffe auszugehen. ⁵Das getrennte Einsammeln wiederverwertbarer Abfälle und die entgeltliche Veräußerung dieser Abfälle oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie durch die entsorgungspflichtige Körperschaft ist steuerlich ebenfalls als hoheitliche Tätigkeit anzusehen.

(25) ¹Kurbetriebe einer Gemeinde stellen unter den Voraussetzungen der Absätze 2 bis 5 Betriebe gewerblicher Art dar. ²Das gilt unabhängig davon, ob eine Kurtaxe z.B. als öffentlich-rechtliche Abgabe erhoben wird. ³Vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1962 (BStBl III S. 542). ⁴Die Gemeinde kann Parkanlagen, soweit sie öffentlich-rechtlich gewidmet sind, nicht dem Kurbetrieb als Betrieb gewerblicher Art zuordnen. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 26.4.1990 (BStBl II S. 799).

(26) ¹Bei der Wasserversorgung handelt eine Gemeinde anders als bei der Wasserbeschaffung nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt. ²Vgl. BFH-Urteile vom 15.3.1972 (BStBl II S. 500) und vom 28.1.1988 (BStBl II S. 473). ³Wird die Wasserbeschaffung zusammen mit der Wasserversorgung durchgeführt, liegt eine einheitliche, untrennbare wirtschaftliche Tätigkeit vor. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 30.11.1989 (BStBl 1990 II S. 452).

Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art

(27) Auf Abschnitt 28 wird hingewiesen.

Betriebe in privatrechtlicher Form

(28) Betriebe, die in eine privatrechtliche Form gekleidet sind, werden nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert.

Zu § 5

6. Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

Allgemeines

(1) ¹Als Pensionskassen sind sowohl rechtsfähige Versorgungseinrichtungen im Sinne des § 1 Absatz 3 Satz 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung vom 19.12.1974 (BGBl. I S. 3610, BStBl 1975 I S. 22), zuletzt geändert durch **Artikel 34 des Steueränderungsgesetzes 1992 vom 25.2.1992 (BGBl. I S. 297, BStBl I S. 146)**, - im folgenden als BetrAVG bezeichnet - als auch rechtlich unselbständige Zusatzversorgungseinrichtungen des öffentlichen Dienstes im Sinne des § 18 BetrAVG anzusehen, die den Leistungsberechtigten (Arbeitnehmer und Personen im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG sowie deren Hinterbliebene) auf ihre Leistungen einen Rechtsanspruch gewähren. ²Eine Unterstützungskasse ist eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die auf ihre Leistungen keinen Rechtsanspruch gewährt (§ 1 Abs. 4 BetrAVG). ³Zum Unterschied zwischen einer Pensionskasse und einer Unterstützungskasse vgl. BFH-Urteil vom 5.11.1992 (BStBl 1993 II S. 185).

(2) ¹Für die Steuerbefreiung genügt es, wenn die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG und der §§ 1 bis 3 KStDV am Ende des Veranlagungszeitraums erfüllt sind. ²Wegen der Einschränkung der Befreiung wird auf § 6 KStG und Abschnitt 23 hingewiesen.

Leistungsempfänger

(3) ¹Steuerbefreite Kassen müssen sich auf Zugehörige oder frühere Zugehörige einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe oder der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege einschließlich deren Untergliederungen, Einrichtungen und Anstalten und sonstiger gemeinnütziger Wohlfahrtsverbände oder auf Arbeitnehmer sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beschränken. ²Frühere Zugehörige müssen die Zugehörigkeit zu der Kasse durch ihre Tätigkeit in den betreffenden Betrieben oder Verbänden erworben haben. ³Es ist nicht notwendig, daß die Kasse schon während der Zeit der Tätigkeit des Betriebsangehörigen bestanden hat. ⁴Als Zugehörige gelten auch Personen, die zu dem Betrieb oder Verband in einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis stehen oder gestanden haben. ⁵Als arbeitnehmerähnliches Verhältnis ist in der Regel ein Verhältnis von einer gewissen Dauer bei gleichzeitiger sozialer Abhängigkeit, ohne daß Lohnsteuerpflicht besteht, anzusehen. ⁶Arbeitnehmer, die über den Tag des 65. Lebensjahres (Zeitpunkt der Pensionierung) hinaus im Betrieb beschäftigt werden, sind Zugehörige i.S. des Gesetzes.

(4) ¹Nach § 1 Nr. 1 KStDV darf die Mehrzahl der Personen, denen die Leistungen der Kasse zugute kommen sollen (Leistungsempfänger), sich nicht aus dem Unternehmer oder dessen Angehörigen und bei Gesellschaften nicht aus den Gesellschaftern oder deren Angehörigen zusammensetzen. ²Eine einseitige Bevorzugung der Unternehmer bei der Bemessung der Leistungen nimmt der Kasse den sozialen Charakter. ³Vgl. BFH-Urteil vom 24.3.1970 (BStBl II S. 473).

(5) ¹Der Pensions- oder Unterstützungskasse eines inländischen Unternehmens geht die Steuerfreiheit nicht dadurch verloren, daß zu ihren Leistungsempfängern Arbeitnehmer gehören, die das inländische Unternehmen zur Beschäftigung bei seinen ausländischen Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten abgeordnet hat. ²Auch die Mitgliedschaft anderer, auch ausländischer, Arbeitnehmer der ausländischen Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten des inländischen Unternehmens ist für die Kasse steuerunschädlich, wenn für diese Arbeitnehmer von der ausländischen Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte entsprechende Beiträge (Zuwendungen) an die Kasse des inländischen Unternehmens abgeführt werden.

(6) Den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben stehen nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc KStG juristische Personen des öffentlichen Rechts, Berufsverbände und sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gleich, wenn die Leistungen der Kasse ausschließlich ihren Arbeitnehmern einschließlich der arbeitnehmerähnlichen Personen und deren Angehörigen zugute kommen.

(7) ¹Bei Unterstützungskassen muß den Leistungsempfängern oder den Arbeitnehmervertretungen des Betriebs oder der Dienststelle satzungsgemäß und tatsächlich das Recht zustehen, an der Verwaltung sämtlicher Beträge, die der Kasse zufließen, beratend mitzuwirken. ²Das satzungsgemäße Recht zur beratenden Mitwirkung darf nicht eingeschränkt sein. ³Insbesondere macht § 87 Abs. 1 Nr. 8 Betriebsverfassungsgesetz, der dem Betriebsrat das Recht zur Mitbestimmung bei der Verwaltung der Sozialeinrichtungen einräumt, die Voraussetzung des § 3 Nr. 2 KStDV nicht überflüssig. ⁴Vgl. in diesem Zusammenhang auch BFH-Urteil vom 20.9.1967 (BStBl 1968 II S. 24). ⁵Das Recht zu einer beratenden Mitwirkung kann auch in der Weise eingeräumt werden, daß satzungsmäßig und tatsächlich bei der Unterstützungskasse ein Beirat gebildet wird, dem Arbeitnehmer angehören. ⁶Diese müssen jedoch die Gesamtheit der Betriebszugehörigen repräsentieren, d.h. sie müssen von diesen unmittelbar oder mittelbar gewählt worden sein. ⁷Vgl. BFH-Urteil vom 24.6.1981 (BStBl II S. 749). ⁸Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die Beiratsmitglieder letztlich von der Geschäftsleitung des Trägerunternehmens bestimmt werden. ⁹Eine Bestimmung durch die Geschäftsleitung des Trägerunternehmens ist auch gegeben, wenn der Beirat zwar durch die Mitgliederversammlung der Unterstützungskasse aus dem Kreis der Betriebsangehörigen gewählt wird, über die Zusammensetzung der Mitgliederversammlung jedoch der von der Geschäftsleitung des Trägerunternehmens eingesetzte Vorstand entscheidet. ¹⁰Vgl. BFH-Urteil vom 10.6.1987 (BStBl 1988 II S. 27).

Vermögensbindung

(8) ¹Bei Kassen, deren Vermögen bei ihrer Auflösung vorbehaltlich der Regelung in § 6 KStG satzungsgemäß für ausschließlich gemeinnützige oder mildtätige Zwecke zu verwenden ist, gilt § 61 Abs. 1 und 2 AO sinngemäß. ²Eine ausreichende Vermögensbindung i.S. des § 1 Nr. 2 KStDV liegt nicht vor, wenn die Satzung sich auf die allgemeine Bestimmung beschränkt, daß zur Verteilung des Vermögens der Kasse die Zustimmung des Finanzamts erforderlich ist. ³Vgl. BFH-Urteil vom 20.9.1967 (BStBl 1968 II S. 24). ⁴Wird eine Unterstützungskasse in der Rechtsform einer GmbH betrieben, so ist wegen der satzungsgemäß abzusichernden Vermögensbindung für den Fall der Liquidation der Unterstützungskassen-GmbH eine Rückzahlung der eingezahlten Stammeinlagen an das Trägerunternehmen ausgeschlossen. ⁵Vgl. auch BFH-Beschluß vom 25.10.1972 (BStBl 1973 II S. 79). ⁶Bei einer Unterstützungskasse in der Rechtsform einer privatrechtlichen Stiftung ist es nicht zu be-

anstanden, wenn die Stiftung in ihre Verfassung die Bestimmung aufnimmt, daß das Stiftungskapital ungeschmälert zu erhalten ist, um dadurch zu verhindern, daß sie neben ihren Erträgen und den Zuwendungen vom Trägerunternehmen auch ihr Vermögen uneingeschränkt zur Erbringung ihrer laufenden Leistungen einsetzen muß. ⁷In einer solchen Bestimmung ist kein Verstoß gegen das Erfordernis der dauernden Vermögenssicherung für Zwecke der Kasse zu erblicken. ⁸Durch die satzungsgemäß abgesicherte Vermögensbindung ist nämlich gewährleistet, daß das Stiftungsvermögen im Falle der Auflösung der Stiftung nicht an den Stifter zurückfließt, sondern nur den Leistungsempfängern oder deren Angehörigen zugute kommt oder für ausschließlich gemeinnützige oder mildtätige Zwecke zu verwenden ist.

(9) ¹Wird die satzungsgemäße Vermögensbindung einer Kasse aufgehoben, so entfällt die Steuerfreiheit der Kasse auch mit Wirkung für die Vergangenheit. ²Vgl. BFH-Urteil vom 15.12.1976 (BStBl 1977 II S. 490). ³Eine Kasse ist voll körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie ihr Vermögen oder ihre Einkünfte anderen als ihren satzungsgemäßen Zwecken dienstbar macht. ⁴Das ist z.B. der Fall, wenn sich die Kasse als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebs betätigt. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 17.10.1979 (BStBl 1980 II S. 225). ⁶Die Art der Anlage oder Nutzung des Kassenvermögens darf nicht dazu führen, daß die Kasse sich durch die mit der Vermögensverwaltung verbundene Tätigkeit selbst einen weiteren satzungsgemäß nicht bestimmten Zweck gibt. ⁷Vgl. BFH-Urteil vom 29.1.1969 (BStBl II S. 269). ⁸Kassen, die als Bauherr auftreten, werden körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie sich durch diese Tätigkeit einen neuen Zweck setzen.

(10) ¹Eine ausdrückliche Satzungsbestimmung für die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte für die Zwecke der Kasse ist entbehrlich, wenn der begünstigte Zweck ausschließlich und unabänderlich in der Satzung festgelegt ist. ²Vgl. RFH-Urteil vom 24.3.1942 (RStBl S. 910). ³Die Mittel einer Unterstützungskasse können gegen angemessene Verzinsung auch dem Betrieb zur Verfügung gestellt werden, der Träger der Kasse ist. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 24.5.1973 (BStBl II S. 632) und BFH-Beschluß vom 27.1.1977 (BStBl II S. 442). ⁵Ob die Verzinsung der Darlehensforderung angemessen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. ⁶Wurde einer Unterstützungskasse vom Trägerunternehmen eine Darlehensforderung zugewendet, beruht die Darlehensforderung also nicht auf Leistungen der Kasse an das Trägerunternehmen, dann ist die Unverzinslichkeit oder unangemessen niedrige Verzinsung der Forderung für die Steuerbefreiung unschädlich, solange die Unterstützungskasse aus rechtlichen Gründen gehindert ist, eine angemessene Verzinsung durchzusetzen. ⁷Vgl. BFH-Urteil vom 30.5.1990 (BStBl II S. 1000). ⁸Bei einer Darlehensgewährung der Unterstützungskasse an das Trägerunternehmen muß außerdem gewährleistet sein, daß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Betriebs in ausreichendem Maße für die Sicherheit der Mittel bürgt. ⁹Ist diese Voraussetzung nicht gegeben, so müssen die Mittel der Kasse in angemessener Frist aus dem Betrieb ausgesondert und in anderer Weise angelegt werden.

(11) ¹Nach § 1 Abs. 4 BetrAVG wird ein aus dem Betrieb vor Eintritt des Versorgungsfalles ausscheidender Arbeitnehmer, der seine betriebliche Altersversorgung von der Unterstützungskasse des Betriebs erhalten sollte, bei Erfüllung der Voraussetzungen hinsichtlich der Leistungen so gestellt, wie wenn er weiterhin zum Kreis der Begünstigten der Unterstützungskasse des Betriebs gehören würde. ²Bei Eintritt des Versorgungsfalles hat die Unterstützungskasse dem früheren Arbeitnehmer und seinen Hinterbliebenen mindestens den nach § 2 Abs. 1 BetrAVG berechneten Teil der Versorgung zu gewähren (§ 2 Abs. 4 BetrAVG). ³Diese Verpflichtung zur Gewährung von Leistungen an den vorzeitig ausgeschiedenen Arbeitnehmer bei Eintritt des Versorgungsfalles (§ 2 Abs. 4 BetrAVG) kann von der Unterstützungskasse wie folgt abgelöst werden:

1. Nach § 3 Abs. 1 BetrAVG kann dem ausgeschiedenen Arbeitnehmer mit seiner Zustimmung eine einmalige Abfindung gewährt werden, wenn er vor der Beendigung des Arbeitsverhältnisses weniger als 10 Jahre zu dem Kreis der Begünstigten der Unterstützungskasse gehört hat.
2. Nach § 4 Abs. 2 BetrAVG kann die Verpflichtung mit Zustimmung des ausgeschiedenen Arbeitnehmers von jedem Unternehmen, bei dem der ausgeschiedene Arbeitnehmer beschäftigt wird, von einer Pensionskasse, von einem Unternehmen der Lebensversicherung, einem öffentlich-rechtlichen Versorgungsträger oder von einer anderen Unterstützungskasse übernommen werden.

⁴Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit diesen Maßnahmen verstoßen nicht gegen die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c KStG.

(12) ¹Der Grundsatz der ausschließlichen und unmittelbaren Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Unterstützungskasse für die Zwecke der Kasse gilt nach § 6 Abs. 6 KStG nicht für den Teil des Vermögens, der am Schluß des Wirtschaftsjahrs den in § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e KStG bezeichneten Betrag übersteigt. ²Hierzu gehört auch der Fall, daß ein Unternehmen den Arbeitnehmern, die bisher von der Unterstützungskasse versorgt werden sollten, eine Pensionszusage erteilt oder bisher von der Unterstützungskasse gewährte Leistungen von Fall zu Fall auf Grund einer entsprechenden Betriebsvereinbarung übernimmt, oder wenn eine Unterstützungskasse durch Änderung des Leistungsplans die Versorgungsleistungen einschränkt. ³Insoweit ist eine Übertragung von Vermögen einer Unterstützungskasse auf das Trägerunternehmen zulässig. ⁴Werden Versorgungsleistungen einer Unterstützungskasse durch Satzungsbeschluß in vollem Umfang ersatzlos aufgehoben, so gilt Absatz 9 entsprechend.

Leistungsbegrenzung

(13) ¹Bei der Prüfung, ob die erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger in nicht mehr als 12 v.H. aller Fälle auf höhere als die in § 2 Abs. 1 KStDV bezeichneten Beträge gerichtet sind (§ 2 Abs. 2 KStDV), ist von den auf Grund der Satzung, des Geschäftsplans oder des Leistungsplans insgesamt bestehenden Rechtsansprüchen, also von den laufenden tatsächlich gewährten Leistungen und den Anwartschaften auszugehen. ²Dabei ist jede in § 2 KStDV genannte einzelne Leistungsgruppe (Pensionen, Witwengelder, Waisengelder und Sterbegelder) für sich zu betrachten. ³Nur bei Beschränkung auf die Höchstbeträge kann die Kasse als Sozialeinrichtung anerkannt werden. ⁴Zum Begriff der Gesamtleistung beim Sterbegeld vgl. BFH-Urteil vom 20.11.1969 (BStBl 1970 II S. 227).

(14) ¹Unterstützungskassen sind als Kassen ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger zur Aufstellung eines Geschäftsplans im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes nicht verpflichtet. ²Es genügt deshalb, wenn bei Unterstützungskassen in anderer Weise als durch Aufstellung eines solchen Geschäftsplans sichergestellt ist, daß die Kassen nach Art und Höhe ihrer Leistungen eine soziale Einrichtung darstellen, z.B. durch Aufnahme entsprechender Bestimmungen in die Satzung oder - bei Unterstützungskassen mit laufenden Leistungen - durch Aufstellung eines Leistungsplans. ³Vgl. BFH-Urteil vom 18.7.1990 (BStBl II S. 1088). ⁴Voraussetzung ist nach § 3 Nr. 3 KStDV, daß die laufenden Leistungen und das Sterbegeld die in § 2 KStDV bezeichneten Beträge nicht übersteigen. ⁵Leistungsempfänger im Sinne dieser Vorschrift sind nach der gesetzlichen Begriffsbestimmung des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG die Personen, denen die Leistungen der Kasse zugute kommen oder zugute kommen sollen, also auch die Leistungsanwärter. ⁶Daher gilt die Begrenzung der laufenden Leistungen nach § 3 Nr. 3 KStDV für die tatsächlich gezahlten Renten und die sich aus dem Leistungsplan ergebenden tatsächlichen Rentenanswartschaften. ⁷Die Rentenanswartschaften sind mit den jeweils erreichten Beträgen anzusetzen.

(15) ¹Unterstützungskassen dürfen auch laufende Leistungen, z.B. zur Altersversorgung, gewähren, wenn die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b KStG und des § 3 Nr. 3 KStDV erfüllt sind. ²Dabei dürfen Altersrenten, Witwengeld, Waisengeld und Sterbegeld ohne Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Leistungsempfängers gewährt werden. ³Dagegen hat eine Unterstützungskasse, die jedem Zugehörigen eines Betriebs ohne Rücksicht auf seine wirtschaftlichen Verhältnisse einmalige Zuwendungen macht, keinen Anspruch auf die Steuerbefreiung. ⁴Vgl. RFH-Urteil vom 15.11.1943 (RStBl 1944 S. 443).

(16) ¹Eine steuerbefreite Pensionskasse oder Unterstützungskasse kann anstelle einer laufenden Rente auch eine Kapitalabfindung zahlen. ²Voraussetzung ist, daß die zu kapitalisierende Rente sich in den Grenzen der Höchstbeträge der §§ 2 und 3 KStDV hält und der Leistungsempfänger durch die Kapitalisierung nicht mehr erhält, als er insgesamt erhalten würde, wenn die laufende Rente gezahlt würde. ³Der Berechnung der Kapitalabfindung darf daher nur ein Zinsfuß zugrunde gelegt werden, der auf die Dauer gesehen dem durchschnittlichen Zinsfuß entspricht. ⁴Bei der Prüfung, ob sich die kapitalisierte Rente in den Grenzen der vorgenannten Höchstbeträge hält, ist vom einem Zinssatz von 5,5 v.H. auszugehen. ⁵Im übrigen ist die Kapitalabfindung nach den sonst steuerlich anerkannten Rechnungsgrundlagen zu berechnen.

Zuwendungen nach §§ 4 c und 4 d EStG

(17) ¹Wegen der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen vgl. §§ 4c und 4d EStG sowie R 27 und 27a EStR. ²Leistet ein Trägerunternehmen Zuwendungen an mehrere Unterstützungskassen, so sind diese Unterstützungskassen bei der Anwendung des § 4d Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG als Einheit zu behandeln (§ 4d Abs. 1 letzter Satz EStG). ³Körperschaftsteuerrechtlich ist dagegen jede Unterstützungskasse selbständiges Steuersubjekt. ⁴Deshalb müssen u.a. die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e KStG bei jeder Unterstützungskasse erfüllt sein. ⁵Zur Frage des Teilwerts von Anteilen an einer rechtsfähigen betrieblichen Unterstützungskasse vgl. BFH-Urteil vom 14.7.1966 (BStBl 1967 III S. 20). ⁶Wegen der steuerlichen Behandlung der Zuwendungen des Trägerunternehmens vgl. Abschnitt 36 Abs. 2.

7. Kleinere Versicherungsvereine

¹Hat ein Mitglied einer Sterbekasse mit der Kasse mehrere Versicherungsverträge für sich selbst abgeschlossen, so sind die für das Mitglied auf Grund dieser Versicherungsverträge in Betracht kommenden Versicherungsleistungen bei der Ermittlung der Gesamtleistung im Sinne des § 4 Nr. 2 KStDV zusammenzurechnen. ²Zur Gesamtleistung einer Sterbekasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 4 KStG gehören auch Gewinnzuschläge, auf die die Beteiligten einen Anspruch haben. ³Vgl. BFH-Urteil vom 20.11.1969 (BStBl 1970 II S. 227).

8. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter

(1) ¹Berufsverbände sind Vereinigungen von natürlichen Personen oder von Unternehmen, die allgemeine, aus der beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit erwachsende ideelle und wirtschaftliche Interessen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges wahrnehmen.

²Es müssen die allgemeinen wirtschaftlichen Belange aller Angehörigen eines Berufes, nicht nur die besonderen wirtschaftlichen Belange einzelner Angehöriger eines bestimmten Geschäftszweiges wahrgenommen werden. ³Vgl. BFH-Urteile vom 29.11.1967 (BStBl 1968 II S. 236) und vom 19.3.1975 (BStBl II S. 722). ⁴Die Zusammenschlüsse derartiger Vereinigungen sind ebenfalls Berufsverbände. ⁵Ein Berufsverband ist auch dann gegeben, wenn er die sich aus der Summe der Einzelinteressen der Mitglieder ergebenden allgemeinen wirtschaftlichen Belange eines Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges vertritt und die Ergebnisse der Interessenvertretung dem Berufsstand oder Wirtschaftszweig als solchem unabhängig von der Mitgliedschaft der Angehörigen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges beim Verband zugute kommen. ⁶Ob ein Verband unter die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG fällt, kann nur nach den Verhältnissen des einzelnen Falles entschieden werden. ⁷Vgl. zum Begriff des Berufsverbandes BFH-Urteile vom 22.7.1952 (BStBl III S. 221), vom 26.4.1954 (BStBl III S. 204), vom 16.11.1954 (BStBl 1955 III S. 12), vom 12.7.1955 (BStBl III S. 271), vom 17.5.1966 (BStBl III S. 525), vom 8.6.1966 (BStBl III S. 632), vom 15.7.1966 (BStBl III S. 638), vom 29.11.1967 (BStBl 1968 II S. 236), vom 11.8.1972 (BStBl 1973 II S. 39), vom 18.9.1984 (BStBl 1985 II S. 92), vom 7.6.1988 (BStBl 1989 II S. 97) und vom 2.10.1992 (BStBl 1993 II S. 53). ⁸Ein Verband fällt z.B. dann nicht unter die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG, wenn die Verbandstätigkeit soweit hinter die wirtschaftliche Tätigkeit zurücktritt, daß der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dem Verband das Gepräge gibt.

(2) ¹Zu den Berufsverbänden ohne öffentlich-rechtlichen Charakter im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG können Berufsverbände der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer, z.B. Arbeitgeberverbände und Gewerkschaften, und andere Berufsverbände, z.B. Wirtschaftsverbände, Bauernvereine und Hauseigentümergegenstände, gehören. ²Ein Lohnsteuerhilfeverein ist kein Berufsverband. ³Vgl. BFH-Urteil vom 29.8.1973 (BStBl 1974 II S. 60).

(3) Für die steuerliche Behandlung der Berufsverbände nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze vom 28. Januar 1994 (BGBl. I S. 142, BStBl I S. 207) gilt folgendes:

1. Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, soweit ein Berufsverband einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.
2. ¹Die Steuerbefreiung ist insgesamt ausgeschlossen, wenn ein Berufsverband Mittel von mehr als 10 v.H. seiner Einnahmen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwendet. ²Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die Mittel aus Beitragseinnahmen oder aus anderen Quellen, z.B. aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, aus Vermögensanlagen oder aus Zuschüssen, stammen. ³Zu den Mitteln gehört bei Beteiligung an einer Personengesellschaft der Gewinnanteil an der Personengesellschaft, bei Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft die Gewinnausschüttung. ⁴Der Besteuerung unterliegen in diesem Fall die Einkünfte des Berufsverbands i.S. des § 2 EStG und die Verwendung von Mitteln i.S. der Nummer 5.

3. ¹Eine Mittelüberlassung liegt auch bei verdeckten Zuwendungen vor, z.B. bei Zuwendungen ohne ausreichende Gegenleistung. ²Vgl. BFH-Urteil vom 4.3.1986 (BStBl II S. 373). ³Das gilt auch bei einer unentgeltlichen oder verbilligten Raumüberlassung und bei einer zinslosen oder zinsverbilligten Darlehensgewährung. ⁴Eine mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien ist anzunehmen, wenn der Berufsverband den Wahlkampf eines Abgeordneten finanziert.
 4. ¹Wird die 10-Vomhundertgrenze nicht überschritten, bleibt die Steuerbefreiung des Berufsverbands hinsichtlich der begünstigten Tätigkeit erhalten. ²Wegen der Besteuerung der Zuwendungen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien vgl. Nummer 5.
 5. ¹Steuerpflichtige und ganz oder teilweise steuerbefreite Berufsverbände unterliegen im Fall der Verwendung von Mitteln für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien einer besonderen Körperschaftsteuerpflicht. ²Die Körperschaftsteuer beträgt 50 v.H. der Zuwendungen.
- (4) ¹Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ergibt sich aus § 14 AO. ²Danach ist Voraussetzung für die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, daß durch die Tätigkeit Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden. ³Das ist nicht der Fall, wenn für die Tätigkeit ausschließlich Mitgliederbeiträge erhoben werden. ⁴Zu den Mitgliederbeiträgen gehören auch Umlagen, die von allen Mitgliedern in gleicher Höhe oder nach einem bestimmten Maßstab, der von dem Maßstab der Mitgliederbeiträge abweichen kann, erhoben werden. ⁵Solche beitragsähnlichen Umlagen liegen z.B. bei der Gemeinschaftswerbung und bei der Durchführung von Betriebsvergleichen vor. ⁶Dagegen ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen, wenn mehr als 20 v.H. der Mitglieder des Berufsverbandes oder der Mitglieder eines zu dem Berufsverband gehörenden Berufs- oder Wirtschaftszweiges, der an der Gemeinschaftswerbung oder an der Durchführung von Betriebsvergleichen beteiligt ist, nicht zu der Umlage herangezogen werden. ⁷Es kann im Einzelfall notwendig sein, zu prüfen, ob die von dem Berufsverband erhobenen Beiträge in vollem Umfang als Mitgliederbeiträge anzusehen oder ob darin Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile enthalten sind. ⁸Die Gewährung derartiger Vorteile gegen Entgelt begründet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. ⁹Vgl. z.B. Abschnitte 39 und 40. ¹⁰Zu den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gehören z.B. die Vorführung und der Verleih von Filmen und Tonbändern, die Beratung der Angehörigen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges einschließlich der Hilfe bei der Buchführung, bei der Ausfüllung von Steuererklärungen und sonstigen Vordrucken, die Unterhaltung einer Buchstelle, die Einrichtung eines Kreditschutzes, die Unterhaltung von Sterbekassen, der Abschluß oder die Vermittlung von Versicherungen, die Unterhaltung von Laboratorien und Untersuchungseinrichtungen, die Veranstaltung von Märkten, Leistungsschauen und Fachaussstellungen, die Unterhaltung einer Kantine für die Arbeitskräfte der Verbandsgeschäftsstelle, die nachhaltige Vermietung von Räumen für regelmäßig kurze Zeit, z.B. für Stunden oder einzelne Tage, an wechselnde Benutzer. ¹¹Die Herausgabe, das Verlegen oder der Vertrieb von Fachzeitschriften, Fachzeitungen und anderen fachlichen Druckerzeugnissen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges, einschließlich der Aufnahme von Fachanzeigen, stellt ebenfalls einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. ¹²Verbandszeitschriften, in denen die Mitglieder über die Verbandstätigkeit und über allgemeine Fragen des Berufsstandes unterrichtet werden, sind kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. ¹³Betreibt ein Berufsverband in seiner Verbandszeitschrift jedoch Anzeigen- oder Annoncenwerbung, liegt insoweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

(5) ¹Unter den Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs fällt nicht die Vermögensverwaltung. ²Wegen des Begriffs der Vermögensverwaltung vgl. § 14 AO. ³Die Beteiligung eines Berufsverbandes an einer Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich Vermögensverwaltung. ⁴Sie stellt jedoch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluß auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 30.6.1971 (BStBl II S. 753). ⁶Eine geringfügige Beteiligung stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn der Berufsverband zusammen mit gleichartigen Berufsverbänden die Kapitalgesellschaft beherrscht und im Zusammenwirken mit diesen Berufsverbänden tatsächlich einen entscheidenden Einfluß auf die Geschäftsführung der Gesellschaft ausübt. ⁷Die Beteiligung an einem Unternehmen, das ausschließlich der Vermögensverwaltung dient, ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. ⁸Ob die Beteiligung an einer Personengesellschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder als Vermögensverwaltung anzusehen ist, ist im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die Personengesellschaft zu entscheiden. ⁹Vgl. BFH-Urteil vom 27.7.1988 (BStBl 1989 II S. 134).

(6) ¹Die Tätigkeit der Geschäftsstelle des Berufsverbandes stellt keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. ²Der Verkauf von Altmaterial, Einrichtungsgegenständen, Maschinen, Kraftfahrzeugen und dgl. bildet eine Einheit mit der Tätigkeit der Geschäftsstelle. ³Es fehlt insoweit an der für die Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erforderlichen Selbständigkeit. ⁴Vgl. RFH-Urteil vom 24.7.1937 (RSStBl S. 1103). ⁵Das gilt auch für den Fall, daß Entgelte für die Mitbenutzung der Geschäftsstelle oder einzelner Räume oder Einrichtungsgegenstände der Geschäftsstelle durch einen anderen Berufsverband vereinnahmt werden. ⁶Entsprechendes gilt auch hinsichtlich der Vereinnahmung von Entgelten für die Zurverfügungstellung von Personal für einen anderen Berufsverband.

(7) ¹Steuerpflichtig ist nicht der einzelne wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, sondern der Berufsverband. ²Die Ergebnisse der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe werden für die Besteuerung zusammengefaßt. ³Die Freibetragsregelung des § 24 KStG bezieht sich auf das Einkommen des Berufsverbandes. **⁴Sie ist nicht auf die Bemessungsgrundlage für die besondere Körperschaftsteuer im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG anzuwenden.**

9. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften

Zum Begriff der steuerbegünstigten Zwecke vgl. §§ 51 bis 68 AO sowie BMF-Schreiben vom 24.9.1987 (BStBl I S. 664), vom 7.12.1990 (BStBl I S. 818) und vom 26.1.1993 (BStBl I S. 170) sowie die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

10.

(aufgehoben)

11.

(aufgehoben)

12.

(aufgehoben)

13. Vermietungsgenossenschaften und -vereine

Zur Steuerbefreiung für Vermietungsgenossenschaften und -vereine sowie zur Übergangsregelung für gemeinnützige Wohnungsunternehmen vgl. BMF-Schreiben vom **22.11.1991 (BStBl I S. 1014)** und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

14.

(aufgehoben)

15. Gemeinnützige Siedlungsunternehmen

¹Gemeinnützige Siedlungsunternehmen sind insoweit von der Körperschaftsteuer befreit, als sie im ländlichen Raum Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen mit Ausnahme des Wohnungsbaus durchführen. ²Die Durchführung von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen ist auch dann begünstigt, wenn sie nicht ausdrücklich durch Gesetz zugewiesen ist. ³Landentwicklungsmaßnahmen sind Maßnahmen im öffentlichen Interesse, die wegen des sich vollziehenden Strukturwandels zur Unterstützung und Ergänzung der Siedlungs- und Agrarstrukturverbesserung im ländlichen Raum erforderlich sind und vornehmlich zum Gegenstand haben

- die Planung und Durchführung von Maßnahmen der Ortssanierung, Ortsentwicklung, Bodenordnung und der Agrarstrukturverbesserung,
- die Durchführung von Umsiedlungen und Landtauschen, weil Land für öffentliche und städtebauliche Zwecke in Anspruch genommen wird.

⁴Die Durchführung umfaßt alle Tätigkeiten gemeinnütziger Siedlungsunternehmen, die der Verwirklichung dieser Maßnahme dienen, insbesondere auch die erforderliche Landbeschaffung. ⁵Soweit die gemeinnützigen Siedlungsunternehmen als Bauträger oder Baubetreuer im Wohnungsbau tätig sind oder andere Tätigkeiten ausüben, z.B. das Betreiben von Land- und Forstwirtschaft, besteht partielle Steuerpflicht, wenn diese Tätigkeiten nicht überwiegen. ⁶Übersteigen die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten die Einnahmen aus den in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten, wird das Unternehmen in vollem Umfang steuerpflichtig.

16. Allgemeines über die Steuerbefreiung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereinen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft

(1) ¹Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreit, soweit sich ihr Geschäftsbetrieb auf die dort genannten Tätigkeiten beschränkt und im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt. ²Unter den Begriff "Vereine" fallen sowohl rechtsfähige als auch nichtrechtsfähige Vereine im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG. ³Üben die Genossenschaften und Vereine auch Tätigkeiten aus, die nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG begünstigt sind, und betragen die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten nicht mehr als 10 v.H. der gesamten Einnahmen, sind die Genossenschaften und Vereine mit den Gewinnen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten partiell steuerpflichtig. ⁴Die nicht begünstigten Tätigkeiten bilden einen einheitlichen steuerpflichtigen Gewerbebetrieb. ⁵Hinsichtlich der begünstigten Tätigkeiten bleibt die Steuerfreiheit erhalten. ⁶Übersteigen die Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten in einem Veranlagungszeitraum 10 v.H. der Gesamteinnahmen, entfällt die Steuerbefreiung für diesen Veranlagungszeitraum insgesamt.

(2) ¹Der Begriff und die Höhe der Einnahmen (Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer) bestimmen sich nach den Grundsätzen über die steuerliche Gewinnermittlung. ²Der Zufluß im Sinne des § 11 EStG ist nicht maßgebend. ³Wegen der Ermittlung der Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten bei Verwertungsgenossenschaften vgl. Absatz 9.

(3) ¹Eine Ausnahme von der 10 v.H.-Grenze enthält § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG für Genossenschaften und Vereine, deren Geschäftsbetrieb sich überwiegend auf die Durchführung von Milchqualitätsprüfungen und/oder Milchleistungsprüfungen oder auf die Tierbesamung beschränkt. ²Zur ersten Gruppe gehören danach grundsätzlich die nach Landesrecht zugelassenen Untersuchungsstellen im Sinne des § 2 Abs. 7 der Milch-Güteverordnung, die insbesondere im öffentlichen Interesse Milchqualitätsprüfungen für Mitglieder und Nichtmitglieder sowie für Nichtlandwirte durchführen. ³Auch die Tierbesamungsstationen tätigen, insbesondere bei Ausbruch einer Seuche, neben Zweckgeschäften mit Mitgliedern in größerem Umfang auch solche mit Nichtmitgliedern und Nichtlandwirten. ⁴Die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten bleiben bei der Berechnung der 10-Vorhundertgrenze, d.h. sowohl bei der Berechnung der Einnahmen aus den steuerlich nicht begünstigten Tätigkeiten als auch bei der Berechnung der gesamten Einnahmen, außer Ansatz. ⁵Die Gewinne aus diesen Tätigkeiten unterliegen jedoch der Körperschaftsteuer.

(4) ¹Die Ausübung mehrerer begünstigter Tätigkeiten nebeneinander ist für die Steuerbefreiung unschädlich. ²Zu den begünstigten Tätigkeiten gehört auch die Vermittlung von Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, z.B. von Mietverträgen für Maschinenringe einschließlich der Gestellung von Personal. ³Der Begriff "Verwertung" umfaßt auch die Vermarktung und den Absatz, wenn die Tätigkeit im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt. ⁴Nicht unter die Steuerbefreiung fällt dagegen die Rechts- und Steuerberatung.

(5) ¹Der Begriff "im Bereich der Land- und Forstwirtschaft" ist nach denselben Grundsätzen auszulegen, die für die Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft gegenüber dem Gewerbebetrieb gelten. ²Vgl. R 135 EStR. ³Die Frage, ob danach eine Tätigkeit noch im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falles und nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. ⁴Vgl. Gutachten des BFH vom 8.9.1953 (BStBl 1954 III S. 38).

(6) ¹Beteiligungen an anderen Unternehmen sind grundsätzlich zulässig. ²Die Einnahmen aus Beteiligungen an anderen Unternehmen sind jedoch als Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten anzusehen. ³Das gilt nicht für Beteiligungen an Genossenschaften und Vereinen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG befreit sind. ⁴Bei der Beteiligung an einer Körperschaft, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören, sind als Einnahmen die Gewinnausschüttungen zuzüglich der darauf entfallenden anrechenbaren Körperschaftsteuer anzusehen. ⁵Bei der Beteiligung an einer Personengesellschaft sind die anteiligen Einnahmen anzusetzen. ⁶Rückvergütungen im Sinne des § 22 KStG sind den Einnahmen aus den Geschäften zuzurechnen, für die die Rückvergütungen gewährt worden sind.

(7) Für die Besteuerung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind die folgenden Arten von Geschäften zu unterscheiden:

1. Zweckgeschäfte;

Zweckgeschäfte sind alle Geschäfte, die der Erfüllung des satzungsmäßigen Gegenstandes des Unternehmens der Genossenschaft dienen und die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder bezwecken (§ 1 GenG).

Sie können sein

a) Mitgliedergeschäfte;

Mitgliedergeschäfte sind Zweckgeschäfte, die mit den Mitgliedern der Genossenschaft als Vertragspartnern durchgeführt werden. Mitglieder sind die in das Genossenschaftsregister eingetragenen Personen (§ 15 Abs. 3 GenG). Es genügt, wenn der Genossenschaft zur Zeit des Geschäftsabschlusses die Beitrittserklärung vorliegt und diese unverzüglich dem Registergericht zur Eintragung eingereicht wird;

b) Nichtmitgliedergeschäfte;

Nichtmitgliedergeschäfte sind Zweckgeschäfte, die mit Nichtmitgliedern als Vertragspartnern der Genossenschaft durchgeführt werden;

2. Gegengeschäfte;

Gegengeschäfte sind Geschäfte, die zur Durchführung der Zweckgeschäfte erforderlich sind, z.B. bei Bezugsgenossenschaften der Einkauf der Waren, bei Nutzungsgenossenschaften der Ankauf einer Dreschmaschine, bei Absatzgenossenschaften der Verkauf der Waren;

3. Hilfsgeschäfte;

Hilfsgeschäfte sind Geschäfte, die zur Abwicklung der Zweckgeschäfte und Gegengeschäfte notwendig sind und die der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft mit sich bringt, z.B. Einkauf von Büromaterial, der Verkauf von überflüssig gewordenem Inventar oder Verpackungsmaterial, die Lieferung von Molkereibedarfsartikeln, z.B. Hofbehälter, Milchbehälter oder Milchkühlbehälter, durch eine Molkereigenossenschaft an ihre Mitglieder, die Vermietung von Wohnräumen an Betriebsangehörige, wenn die Vermietung aus betrieblichen Gründen (im eigenen betrieblichen Interesse der Genossenschaft) veranlaßt ist. Auch die Veräußerung eines Betriebsgrundstücks oder des Teils eines Betriebsgrundstücks kann ein Hilfsgeschäft sein. Ein Hilfsgeschäft ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Erlös aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstücks zur Finanzierung neuer Betriebsanlagen verwendet wird (BFH-Urteil vom 14.10.1970, BStBl 1971 II S. 116) oder wenn der Verkauf im Rahmen einer Rationalisierungsmaßnahme erfolgt, z.B. bei einer Verschmelzung, bei einer Betriebsumstellung, bei Einstellung eines Betriebszweiges, oder wenn der Bestand an Betriebsgrundstücken dem Bedarf der Genossenschaft angepaßt wird. Der Annahme eines Hilfsgeschäfts steht in der Regel nicht entgegen, daß der Erlös aus dem Verkauf an die Mitglieder ausgeschüttet wird. Vgl. jedoch BFH-Urteile vom 10.12.1975 (BStBl 1976 II S. 351) und vom 9.3.1988 (BStBl II S. 592);

4. Nebengeschäfte;

Nebengeschäfte sind alle sonstigen Geschäfte. Dazu gehört auch die Vermietung oder Verpachtung eines Betriebs oder von Betriebsteilen. Vgl. BFH-Urteil vom 9.3.1988 (BStBl II S. 592).

(8) Für die Besteuerung der Vereine gilt die in Absatz 7 vorgenommene Unterscheidung von Arten von Geschäften bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sinngemäß.

(9) ¹Begünstigt sind nur Zweckgeschäfte mit Mitgliedern, Gegengeschäfte und Hilfsgeschäfte, die sich auf den nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG steuerfreien Geschäftsbereich beziehen (begünstigte Tätigkeiten). ²Die Einnahmen (**Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer**) aus Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern und Nebengeschäften sind den Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten zuzurechnen. ³Das gilt auch für Nebengeschäfte mit anderen nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG steuerbefreiten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 18.5.1988 (BStBl II S. 753). ⁵Bei Verwertungsgenossenschaften sind die Einnahmen aus begünstigten und nicht begünstigten Tätigkeiten nach dem Verhältnis der Ausgaben für bezogene Waren von Mitgliedern und Nichtmitgliedern aus den Gesamteinnahmen zu ermitteln, soweit eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich ist. ⁶Dabei ist von den Ausgaben im gleichen Wirtschaftsjahr auszugehen. ⁷Die durch diese zeitliche Zuordnung mögliche Verschiebung im Einzelfall, soweit Ausgaben für bezogene Waren und Einnahmen aus dem Verkauf dieser Waren in verschiedenen Wirtschaftsjahren anfallen, wird zugunsten einer einfachen Handhabung hingenommen. ⁸Wegen der Auswirkungen auf die partielle oder volle Steuerpflicht der Genossenschaften oder Vereine vgl. Absätze 1 und 2.

(10) ¹Die wechselseitigen Hilfen von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften aufgrund eines Beistandsvertrages sind begünstigte Zweckgeschäfte, wenn beide Genossenschaften die gleiche Zweckbestimmung haben und gegenseitig als Mitglied beteiligt sind. ²Das gilt entsprechend für Vereine.

(11) ¹Es kommt vor, daß zwischen Erzeuger und Verwertungsgenossenschaft Anschlußgenossenschaften oder Lieferungsgenossenschaften eingeschaltet werden.

Beispiel für Anschlußgenossenschaften

Landwirtschaftliche Erzeuger, deren finanzielle Leistungsfähigkeit schwach ist, werden oft in einer Anschlußgenossenschaft zusammengefaßt, um ihre Erzeugnisse, z.B. Milch, Eier, zu verwerten. Die Anschlußgenossenschaft tritt einer Molkereigenossenschaft oder einer Eierverwertungsgenossenschaft als Mitglied bei. Der gesamte Geschäftsverkehr spielt sich unmittelbar zwischen der Molkereigenossenschaft oder der Eierverwertungsgenossenschaft und den Mitgliedern der Anschlußgenossenschaft ab.

Beispiel für Lieferungsgenossenschaften

Genossenschaftliche Sammelstellen, z.B. für Milch und Eier, werden oft gebildet, um landwirtschaftliche Erzeugnisse örtlich zu erfassen. Diese Sammelstellen leiten die Erzeugnisse der Mitglieder an die Verwertungsgenossenschaft, z.B. Molkereigenossenschaft, Eierverwertungsgenossenschaft, weiter. Die Sammelstelle tritt in ihrer Eigenschaft als Lieferungsgenossenschaft der Verwertungsgenossenschaft als Mitglied bei. Die Abrechnung wird zwischen der Verwertungsgenossenschaft und der Lieferungsgenossenschaft oder unmittelbar zwischen der Verwertungsgenossenschaft und den Mitgliedern der Lieferungsgenossenschaften vorgenommen.

²Die Einschaltung von Anschlußgenossenschaften oder Lieferungsgenossenschaften zwischen Erzeuger und Verwertungsgenossenschaft rechnet bei der Verwertungsgenossenschaft zu den begünstigten Geschäften. ³Die Verwertungsgenossenschaft wird jedoch im nicht begünstigten Bereich tätig, soweit sie von einer ihr angeschlossenen Anschluß- oder Lieferungsgenossenschaft Erzeugnisse bezieht, die nicht von den Mitgliedern der Anschluß- oder Lieferungsgenossenschaft selbst gewonnen sind. ⁴Das gilt sinngemäß für Vereine.

17. Molkereigenossenschaften

(1) ¹Bei Molkereigenossenschaften fällt z.B. in den folgenden Fällen die Bearbeitung oder Verwertung in den Bereich der Landwirtschaft, auch wenn hierbei Zutaten, z.B. Salz oder Bindemittel, im gesetzlich festgelegten oder nachstehend enger begrenzten Umfang verwendet werden:

1. Standardisierung (Einstellung) der Milch auf einen gewünschten Fettgehalt ohne Rücksicht auf seine Höhe. Eine Standardisierung ist die Einstellung der Milch auf den nach der Verordnung (EWG) Nr. 1411/71 vorgeschriebenen Fettgehalt der dort beschriebenen Konsummilchsorten;
2. Herstellung von ultrahocherhitzter Milch (H-Milch);
3. Herstellung von eiweißangereicherter, teilentrahmter Milch nach Artikel 6 Abs. 4 der Verordnung (EWG) Nr. 1411/71;
4. Vitaminieren von Milch, auch von Magermilch;
5. Herstellung von Milchlischerzeugnissen, wenn der Anteil aus Milch oder Milcherzeugnissen mindestens 75 v.H. des Fertigerzeugnisses beträgt;
6. Herstellung von Sauermilcherzeugnissen;

7. Herstellung von Joghurt, Joghurtpulver und Bioghurt, auch mit Fruchtzusätzen. Wird zugekauft Milchpulver oder Magermilchpulver zugesetzt, so darf dieser Zusatz 3 v.H. der Joghurtmilch nicht übersteigen;
8. Herstellung von Butter, auch in kontinuierlichen Verfahren;
9. Herstellung von Hart-, Schnitt-, Weich- und Frischkäse, Frischkäse mit beigegebenen Lebensmitteln, auch geschäumt, sowie Quarkmischungen für Backzwecke;
10. Herstellung von Schmelzkäse nur, wenn dies ausschließlich zur Verwertung der im eigenen Betrieb angefallenen Fehlproduktionen erfolgt;
11. Herstellung von Molken Sirup (eingedickter Molke) und eingedickter Magermilch mittels Vakuumverdampfer;
12. Herstellung und Vitaminieren von Magermilchpulver, auch im Werklohnverfahren. Herstellung und Vitaminieren von aufgefetteter Magermilch oder aufgefettetem Magermilchpulver zu Futterzwecken und von Sauermilchquarkpulver, auch im Werklohnverfahren;

Denaturierung von Magermilch und Magermilchpulver entsprechend der Verordnung (EWG) Nr. 986/68 des Rates in Verbindung mit den Durchführungsbestimmungen der Kommission nach Artikel 2 der Verordnung (EWG) Nr. 1105/68, Artikel 3 der Verordnung (EWG) Nr. 2793/77 und Artikel 3 der Verordnung (EWG) Nr. 1725/79 nach den dort festgelegten Verfahren durch Beifügung geringer Mengen von Fremdstoffen, Luzerngrünmehl, Stärke, durch Säuerung der Magermilch oder durch Beifügung von 30 v.H. eingedickter Molke. Der Zukauf der zur Denaturierung vorgeschriebenen Zusatzmittel ist als ein steuerunschädliches Hilfsgeschäft anzusehen;

13. Herstellung von Speisemolke durch Erhitzen und Tiefkühlen der Molke und Ausfällen von Molkeneiweiß;
14. Herstellung von Trinkmolke mit Fruchtzusätzen, wenn der Anteil der Molke mindestens 75 v.H. des Fertigerzeugnisses beträgt;
15. Verwertung der Molke zu Futterzwecken;
16. Herstellung von Molkepulver;
17. Lieferung von Molke an andere Betriebe;
18. Herstellung von Schlagsahne ohne Zusätze;
19. Sahneeinlagerung unter Vertrag mit der Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung.

²Ein von einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG steuerbefreiten Molkereigenossenschaft erteilter Werklohnvertrag zur Herstellung von Milchzeugnissen ist nicht steuerschädlich im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG, wenn die Bearbeitung bei eigener Durchführung in den Bereich der Landwirtschaft fallen würde und das Zukaufsverbot nicht verletzt wird.

(2) Nicht in den Bereich der Landwirtschaft fallen z.B.:

1. Herstellung von Laktrone, Lakreme, Milone, Germola und ähnlichen Erzeugnissen;
2. Herstellung kondensierter Milch;
3. Gewinnung von Eiweiß mit Zusätzen, Herstellung von Essigaustauschstoffen und Gewinnung von Milchpulver, Ausnahme vgl. Absatz 1 Nr. 12;
4. Verhefung von Molke zu Nährhefe und Kefirpulver;
5. Herstellung von Heilmitteln wie Milchzucker, Albumin- und Vitaminpräparaten, Molkenseren und Mineralpräparaten;
6. Herstellung von Speiseeis;
7. Herstellung von Kunsteis;
8. Herstellung von Saure-Sahne-Dressing.

(3) ¹Sind Geschäfte, die eine Molkereigenossenschaft auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Anordnungen mit Nichtmitgliedern abschließen muß, Zweckgeschäfte, so kann die Lieferung von Molkereibedarfsartikeln an diese Nichtmitglieder als Hilfsgeschäft angesehen werden. ²Gewährt eine Molkereigenossenschaft einem Milchversorgungsbetrieb ein Darlehen zur Finanzierung der Kapazitätserweiterung eines Trockenmilchwerkes und räumt der Milchversorgungsbetrieb der Molkereigenossenschaft dafür ein sog. Milchanlieferungsrecht ein, so kann die Darlehensgewährung als ein Hilfsgeschäft angesehen werden.

18. Winzergenossenschaften

(1) ¹In den Bereich der Landwirtschaft fallen insbesondere die nachstehend bezeichneten Tätigkeiten. ²Voraussetzung ist, daß die Tätigkeiten Erzeugnisse der Weinbaubetriebe der Genossen betreffen und die Tätigkeiten keine gewerblichen Formen annehmen:

1. Zucht und Unterhaltung der Weinreben;
2. Weinbereitung;
3. Weinbehandlung;
4. Absatz der Trauben, des Traubenmostes und des Weins. Schädlich ist der Zukauf fremder Weine, auch wenn dies zur Veredelung geschieht, oder von Trauben. Wegen des Zukaufs und Zusatzes von Deckweinen zur Farbverbesserung des Rotweins, der aus von Mitgliedern gelieferten Trauben gewonnen ist, vgl. BFH-Urteil vom 10.2.1953 (BStBl III S. 81). Der Verkauf durch Ausschank liegt nicht im Bereich der Landwirtschaft, wenn er gewerbliche Formen annimmt;
5. Herstellung von Branntwein aus Wein oder aus Rückständen, die bei der Weinbereitung anfallen, z.B. Trester, Hefe.

(2) ¹Eine Winzergenossenschaft, die Winzersekt aus Grundwein herstellt, der ausschließlich aus dem Lesegut ihrer Mitglieder gewonnen wurde, betätigt sich mit der Herstellung und dem Vertrieb des Winzersekts noch im Bereich der Landwirtschaft, wenn der Sekt beim Vertrieb durch die Genossenschaft unter Angabe der gegebenenfalls verschiedenen Rebsorten, des Jahrgangs, der Weinbergslage und als Erzeugnis der Genossenschaft in sinngemäßer Anwendung der bezeichnungsrechtlichen Vorschriften für Wein bezeichnet ist. ²Dabei darf der Wein weder von den Mitgliedern noch von der Genossenschaft zugekauft sein. ³Läßt eine Winzergenossenschaft Winzersekt im Wege einer Werkleistung (sogenannte Lohnversektung) durch eine gewerbliche Sektkellerei herstellen und vermarktet sie ihn als eigenes Erzeugnis der Genossenschaft, gilt die Regelung entsprechend.

(3) Nicht in den Bereich der Landwirtschaft fallen z.B.:

1. Mitverkauf fremder Erzeugnisse;
2. Herstellung von Branntweinerzeugnissen und ihr Verkauf;
3. Betrieb oder Verpachtung eines Ausschanks oder einer Gastwirtschaft, wenn andere Getränke als Weine, die von der Genossenschaft hergestellt worden sind, kalte oder warme Speisen oder sonstige Genußmittel abgegeben werden. Vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1954 (BStBl III S. 191).

19. Pfropfbengengenossenschaften

¹Die Verpflanzung von Pfropfbegen zur Gewinnung von Rebstecklingen durch Winzergenossenschaften und ihr Absatz an Mitglieder fallen in den Bereich der Landwirtschaft. ²Es bestehen deshalb keine Bedenken, auch reine Pfropfbengengenossenschaften als befreite Genossenschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG zu behandeln, obwohl es sich nicht um reine Verwertungsgenossenschaften im Sinne dieser Vorschrift handelt.

20. Andere Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

In den Bereich der Landwirtschaft fallen z.B. unter der Voraussetzung, daß es sich um die Bearbeitung von Erzeugnissen der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe der Mitglieder handelt:

1. Herstellung von Kartoffelflocken und Stärkemehl;
2. Herstellung von Branntwein;
3. Herstellung von Apfel- und Traubenmost;
4. Herstellung von Sirup aus Zuckerrüben;
5. Herstellung von Mehl aus Getreide, nicht dagegen Herstellung von Backwaren;
6. Herstellung von Brettern oder anderen Sägewerkserzeugnissen, nicht dagegen Herstellung von Möbeln.

21. Genossenschaftszentralen

¹Wegen der steuerlichen Behandlung von Zentralen landwirtschaftlicher Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften wird auf das BFH-Gutachten vom 2.12.1950 (BStBl 1951 III S. 26) hingewiesen. ²Danach sind die Genossenschaftszentralen wie folgt zu behandeln:

1. Werden die Zentralen in der Form von Kapitalgesellschaften geführt, so gilt die persönliche Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG für sie nicht.
2. ¹Werden die Zentralen in der Form von Genossenschaften oder Vereinen betrieben, so ist § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG für sie anwendbar. ²Voraussetzung ist, daß die angeschlossenen Genossenschaften vorbehaltlich des Satzes 3 die in § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG geforderten Voraussetzungen erfüllen und die Zentralen lediglich Erzeugnisse dieser Genossenschaften bearbeiten oder verwerten. ³Ist eine der Mitgliedergenossenschaften nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG befreit, sind die Umsätze mit dieser Genossenschaft Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten.

22. Vereine im Bereich der Land- und Forstwirtschaft

Die Abschnitte 17 bis 21 sind auf Vereine im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG entsprechend anzuwenden.

22a. Steuerbefreiung außerhalb des Körperschaftsteuergesetzes

Von der Körperschaftsteuer sind auf Grund anderer Gesetze u.a. befreit:

1. die Sondervermögen der Kapitalanlagegesellschaften nach den §§ 37a, 38 und 43a, 44 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften in der Fassung der Bekanntmachung vom 14.1.1970 (BGBl. I S. 127, BStBl I S. 187), zuletzt geändert durch Artikel 45 des Gesetzes vom 5.10.1994 (BGBl. I S. 2926),
2. Ausgleichskassen und gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien nach § 12 Abs. 3 des Vorruhestandsgesetzes vom 13.4.1984 (BGBl. I S. 601, BStBl I S. 332), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22.12.1989 (BGBl. I S. 2398).

Zu § 6

**23. Einschränkung der Befreiung von Pensions-,
Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen**

Allgemeines

(1) ¹§ 6 KStG regelt die teilweise Steuerpflicht überdotierter Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen. ²Steuerpflichtig ist der Teil des Einkommens, der auf das den zulässigen Betrag übersteigende Vermögen entfällt.

Beispiel:

Das anteilige steuerpflichtige Einkommen einer Pensionskasse in der Rechtsform eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit berechnet sich wie folgt:

		<u>DM</u>
Aktiva		5.000.000
Passiva		<u>3.500.000</u>
Vermögen der Kasse		<u>1.500.000</u> =====
Verlustrücklage		500.000
übersteigendes Vermögen (Überdotierung)		<u>1.000.000</u> =====
Einkommen der Kasse		100.000
steuerpflichtiges Einkommen:	$\frac{100.000 \times 1.000.000}{1.500.000}$	$= \underline{\underline{66.667}}$

³Bezieht eine Kasse, die partiell steuerpflichtig ist, Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, so sind diese Einkünfte im Verhältnis des überdotierten zum Gesamtvermögen der Kasse in die Veranlagung einzubeziehen; nur insoweit ist die auf die Kapitalerträge entfallende Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer auf die eigene Körperschaftsteuer der Kasse anzurechnen. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 31.7.1991 (BStBl 1992 II S. 98). ⁵Wegen der steuerlichen Behandlung der Zuwendungen des Trägerunternehmens an die Unterstützungskasse vgl. Abschnitt 36 Abs. 2.

Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen

(2) ¹Bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen ist das zulässige Vermögen nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe d KStG zu errechnen. ²Es entspricht bei einer in der Rechtsform des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit (VVaG) betriebenen Kasse dem Betrag der Verlustrücklage nach § 37 VAG. ³Maßgebend ist der Soll-Betrag der Verlustrücklage. ⁴Soll-Betrag der Verlustrücklage ist der in der Satzung bestimmte und von der Versicherungsaufsichtsbehörde genehmigte Mindestbetrag der Verlustrücklage im Sinne des § 37 VAG. ⁵Diese Rücklage dient zur Deckung eines außergewöhnlichen Verlustes aus dem Geschäftsbetrieb. ⁶Zu anderen Zwecken, z.B. zu Zahlungen an das Trägerunternehmen, darf die Rücklage nicht verwendet werden. ⁷Wird die Kasse nicht in der Rechtsform eines VVaG betrieben, so tritt an die Stelle der Verlustrücklage im Sinne von § 37 VAG der dieser Rücklage entsprechende Teil des Vermögens, der zur Deckung eines Verlustes dient. ⁸Ist die Ansammlung von Reserven nicht vorgeschrieben, wie z.B. bei öffentlich-rechtlichen Unternehmen, ist in der Regel darauf abzustellen, ob die Satzung eine der Verlustrücklage des § 37 VAG entsprechende Rücklagenbildung vorsieht.

(3) ¹Nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe d KStG ist bei der Prüfung der Überdotierung einer Pensionskasse das Vermögen zugrunde zu legen, das sich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung **des Geschäftsplans sowie der allgemeinen Versicherungsbedingungen und der fachlichen Geschäftsunterlagen im Sinne des § 5 Abs. 3 Nr. 2 Halbsatz 2 VAG** ergibt. ²Die Bindung an die handelsrechtlichen Grundsätze gilt aber nicht uneingeschränkt. ³Eine handelsrechtlich zulässigerweise gebildete Rückstellung für Beitragsrückerstattung darf nur insoweit berücksichtigt werden, als den Leistungsempfängern ein Anspruch auf die Überschußbeteiligung zusteht. ⁴Der Rückstellung für Beitragsrückerstattung gleichzusetzen ist die Rückstellung für satzungsgemäße Überschußbeteiligung, wenn durch Satzung, geschäftsplanmäßige Erklärung oder Beschluß des zuständigen Organs festgelegt ist, daß die Überschüsse in vollem Umfang den Leistungsempfängern und Mitgliedern der Kasse zustehen. ⁵Dabei kommt es nicht darauf an, welche Form der Beitragsrückerstattung gewählt wird. ⁶Handelt es sich bei den Anspruchsberechtigten um die Leistungsempfänger der Kasse, so gilt hinsichtlich der Verwendungsfrist der Rückstellung für Beitragsrückerstattung die für Lebensversicherungsunternehmen getroffene Regelung (§ 21 Abs. 2 KStG) entsprechend. ⁷Soweit jedoch das Trägerunternehmen anspruchsberechtigt ist, müssen die Mittel der Beitragsrückerstattung innerhalb der in § 6 Abs. 2 KStG genannten Frist verwendet werden.

(4) ¹Über die Überdotierung einer Pensions-, Sterbe- und Krankenkasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG ist nach steuerlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. ²Eine Bindung der Finanzbehörden an Entscheidungen der Versicherungsaufsichtsbehörde besteht nicht. ³**Der Geschäftsplan sowie die allgemeinen Versicherungsbedingungen und die fachlichen Geschäftsunterlagen i.S. des § 5 Abs. 3 Nr. 2 Halbsatz 2 VAG dienen lediglich als Grundlage für die Prüfung der Überdotierung.** ⁴Die Prüfung, ob eine Pensions-, Sterbe- und Krankenkasse wegen Überdotierung teilweise steuerpflichtig ist, hat zu den Bilanzstichtagen zu erfolgen, zu denen der Wert der Deckungsrückstellung **versicherungsmathematisch zu berechnen ist oder freiwillig berechnet wird.** ⁵Die teilweise Steuerpflicht beginnt und endet vorbehaltlich des § 6 Abs. 2 KStG nur zu den Bilanzstichtagen, zu denen eine versicherungsmathematische Berechnung durchgeführt worden ist. ⁶Tritt die Steuerpflicht z.B. für einen Zeitraum von drei Jahren ein, so bleibt während dieser Zeit der Aufteilungsschlüssel unverändert, d.h. das Einkommen ist zwar für jedes Jahr gesondert nach den allgemeinen Vorschriften unter Berücksichtigung des § 6 Abs. 4 KStG zu ermitteln, jedoch nach dem unveränderten Verhältnis in den steuerfreien und den steuerpflichtigen Anteil aufzuteilen.

Unterstützungskassen

(5) ¹Bei Unterstützungskassen ist das Vermögen nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e KStG zu errechnen. ²Im Gegensatz zu den Pensionskassen ist bei der Ermittlung nicht von handelsrechtlichen Bewertungsmaßstäben auszugehen.

³Im einzelnen sind anzusetzen:

- a) der Grundbesitz mit dem für die Veranlagung zur Vermögensteuer maßgebenden Wert für den Veranlagungszeitpunkt, der auf den Schluß des Wirtschaftsjahres folgt,
- b) der noch nicht fällige Anspruch aus einer Versicherung mit dem Wert des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals zuzüglich des Guthabens aus Beitragsrückerstattung am Schluß des Wirtschaftsjahres; soweit die Berechnung des Deckungskapitals nicht zum Geschäftsplan gehört, tritt an die Stelle des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals der nach § 176 Abs. 3 des Gesetzes über den Versicherungsvertrag berechnete Zeitwert,
- c) das übrige Vermögen mit dem gemeinen Wert am Schluß des Wirtschaftsjahres.

(6) ¹Abweichend von der Regelung für Pensionskassen ist für Unterstützungskassen ein rückwirkender Wegfall der Steuerpflicht nicht vorgesehen. ²Die teilweise Steuerpflicht ist nach Ablauf jedes Jahres zu prüfen. ³Sie besteht deshalb jeweils nur für ein Jahr. ⁴Die teilweise Steuerpflicht kann jedoch nach § 6 Abs. 6 Satz 2 KStG von vornherein z.B. durch entsprechende Rückübertragung von Deckungsmitteln auf das Trägerunternehmen vermieden werden.

Zu § 7

24. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

(1) ¹Bemessungsgrundlage für die tarifliche Körperschaftsteuer ist das zu versteuernde Einkommen. ²Es ist wie folgt zu ermitteln:

- 1 Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten nach Abzug der ausländischen Steuern vom Einkommen (§ 26 Abs. 6 KStG i.V.m. § 34c Abs. 2, 3 und 6 EStG)
- 2 + negative ausländische Einkünfte, die nach einem DBA nicht zu berücksichtigen sind
- 3 - positive ausländische Einkünfte, die nach einem DBA - ggf. in Verbindung mit § 8b Abs. 5 KStG - steuerfrei sind
- 4 - Verlustabzug nach § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG
- 5 - nach § 8 b Abs. 1 KStG steuerfreie Ausschüttungen sowie nach § 8 b Abs. 2 KStG steuerfreie Gewinne

6	+	Hinzurechnungsbetrag (§ 2a Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 EStG)
7	-	ausländische Verluste bei DBA (§ 2a Abs. 3 Satz 1 EStG)
8	=	Summe der Einkünfte
9	-	Abzug bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 3 EStG)
10	-	Spenden und Beiträge (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)
11	+	zuzurechnendes Einkommen von Organgesellschaften (§§ 14, 17, 18 KStG)
12	=	Gesamtbetrag der Einkünfte
13	-	Verlustabzug (§ 10d EStG, § 2a Abs. 3 Satz 2 EStG)
14	=	Einkommen
15	-	Freibetrag für bestimmte Körperschaften (§ 24 KStG)
16	-	Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben (§ 25 KStG)
17	=	zu versteuerndes Einkommen

(2) ¹Unterliegt das zu versteuernde Einkommen unterschiedlichen Steuersätzen, sind die folgenden Beträge so abzugiehen, daß sie vorrangig die am höchsten zu besteuernenden Einkommensteile verringern:

1. Verluste des Veranlagungszeitraums, die mit positiven Einkommensteilen desselben Veranlagungszeitraums auszugleichen sind (Verlustausgleich, auch nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG),
2. abziehbare Spenden nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG,
3. Verlustabzug nach § 10d EStG, § 2a Abs. 3 Satz 2 EStG,
4. Freibeträge nach §§ 24, 25 KStG.

²Vgl. BFH-Urteil vom 25.6.1959 (BStBl III S. 404) und R 197 Abs. 1 EStR. ³Auf die inländischen Kapitalerträge mit 30 v.H. Kapitalertragsteuerabzug (§ 43 Abs. 1 Nr. 5 EStG) entfallen keine anteiligen Abzugsbeträge. ⁴Vgl. Absatz 4.

(3) Wegen der Berücksichtigung der in Absatz 2 bezeichneten Beträge bei der Ermittlung der entsprechenden Einkommensteile vgl. Abschnitt 82a Abs. 3.

(4) ¹Die inländischen Kapitalerträge mit 30 v.H. Kapitalertragsteuerabzug (§ 43 Abs. 1 Nr. 5 EStG) abzüglich der damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind in der Summe aus den Einkunftsarten nicht zu berücksichtigen. ²Die Körperschaftsteuer ist durch den Kapitalertragsteuerabzug abgegolten (§ 50 Abs. 1 Nr. 3 KStG).

25. Ermittlung der festzusetzenden und verbleibenden Körperschaftsteuer

¹Die festzusetzende und die verbleibende Körperschaftsteuer sind wie folgt zu ermitteln:

1. Steuerbetrag nach §§ 23, 26 Abs. 6 Satz 1 und 4 KStG in Verbindung mit § 34 c Abs. 4 oder 5 EStG
2. - anzurechnende ausländische Steuern nach § 26 Abs. 1 bis 3, 5 KStG, § 12 AStG
3. - Steuergutschrift auf Grund des DBA Frankreich (avoir fiscal)

4. = Tarifbelastung

5. -/+ Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer nach § 27 KStG

6. = festzusetzende Körperschaftsteuer
7. -/+ festgesetzte Erstattung oder Nachforderung von Körperschaftsteuer nach § 11 Abs. 2 und 3 AStG
8. - anzurechnende Kapitalertragsteuer einschließlich Zinsabschlag
9. - anzurechnende Körperschaftsteuer

10. = verbleibende Körperschaftsteuer

²Wegen der besonderen Körperschaftsteuer im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG vgl. Abschnitt 8 Abs. 3.

26. Vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr

(1) Auf kleine Betriebe, Stiftungen, Verbände und Vereine, die einer juristischen Person des öffentlichen Rechts angeschlossen sind oder von ihr verwaltet werden, sowie auf technische Überwachungsvereine kann, soweit sie gezwungen sind, ihre Abschlüsse abweichend vom Kalenderjahr aufzustellen, § 7 Abs. 4 KStG entsprechend angewendet werden.

(2) Bei Körperschaften i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, die ohne Verpflichtung nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs ordnungsmäßig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, kann in entsprechender Anwendung des § 7 Abs. 4 KStG auf Antrag das Wirtschaftsjahr der Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zugrunde gelegt werden.

Zu § 8

27. Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften

(1) Bei Körperschaften sind für den Veranlagungszeitraum 1995 nach § 8 Abs. 1 und § 49 Abs. 1 KStG anzuwenden:

1. die folgenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 7.9.1990 (BGBl. I S. 1898, BStBl I S. 453), unter Berücksichtigung der Änderungen einschließlich durch Artikel 6 des Gesetzes vom 28.10.1994 (BGBl. I S. 3267, BStBl I S. 839):

§ 2 Abs. 1 bis 4 und 6. Auf Abschnitt 24 wird hingewiesen;

§ 2a,

§ 3 Nr. 7, 8 Satz 1, Nr. 11 Satz 1 und 3, Nr. 18, 21, 42, 44, 54 und 66,

§ 3c,

§ 4 Abs. 1 bis 4, Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 bis 9, Satz 2, Abs. 6 bis 8, *

§ 4a Abs. 1 Nr. 1 und 3, Abs. 2,

§ 4b,

§ 4c,

§ 4d,

§ 5,

§ 6,

§ 6a,

§ 6b,

§ 6c,

§ 6d,

§ 7,

§ 7a,

§ 7b,

§ 7c,

§ 7d,

§ 7e,

§ 7f,

§ 7g,

§ 7h,

§ 7i,

§ 7k,

§ 8,

§ 9 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 und 7 und Abs. 5,

§ 9a Satz 1 Nr. 2 und 3 und Satz 2. Auf nachstehenden Absatz 2 wird hingewiesen;

§ 9b,

§ 10d,

§ 10 g

§ 11,

§ 11a,

§ 11b,

§ 13 Abs. 1, 2 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 und 2, Abs. 4 und 5,

§ 13a Abs. 1, 2, 3 Satz 1 Nr. 1, 3 und 5, Satz 2, Abs. 4, 6 und 8,

§ 14. Auf nachstehende Absätze 2 und 3 wird hingewiesen;

§ 14a. Auf nachstehende Absätze 2 und 3 wird hingewiesen;

§ 15,

§ 15a,

§ 16. Auf nachstehende Absätze 2 und 3 wird hingewiesen;

§ 17. Auf nachstehende Absätze 2 und 3 wird hingewiesen;

§ 18. Auf nachstehende Absätze 2 und 3 wird hingewiesen;

§ 20. Auf nachstehenden Absatz 2 wird hingewiesen;

§ 21 Abs. 1 und 3,

§ 22 Nr. 1, 2 und 3,

§ 23,

§ 24,

§ 25 Abs. 1, 2 und 3 Satz 1 und 4,

§ 34c Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 bis 7 vorbehaltlich des § 26 Abs. 2, 2a, 3 und 6 Satz 2 bis 4 KStG,

§ 34d Nr. 1 bis 4 und 6 bis 8,

§ 36 Abs. 2 bis 4,

§ 36a,

§ 36b,

§ 36c,

§ 36d,

§ 37 Abs. 1 und 2, Abs. 3 Satz 1, 2 und 4 sowie 7 bis 10, Abs. 4 und 5,

§ 43,

§ 43a,

§ 44,

§ 44a,

§ 44b,

§ 44c,

§ 44d,

§ 45,

§ 45a,

§ 45b,

§ 45c,

§ 45d,

§ 49,

§ 50 Abs. 1 Satz 1 bis 3 und 5, Abs. 2, **Abs. 6 und 7. Zu § 50 Abs. 6 EStG vgl. Abschnitt 76 Abs. 31;**

§ 50a Abs. 4 bis 7,

§ 50b,

§ 50c,

§ 50d,

§ 50e,

§ 51,

§ 51a Abs. 1 und 3 bis 5,

§ 52 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2, 4 bis 11, 13, **14 a, 16 bis 19a, 20, 22, 25a, 27, 28, 29, 31,**

§ 55,

§§ 56 bis 58;

2. die folgenden Vorschriften der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 28.7.1992 (BGBl. I S. 1418, BStBl I S. 498), unter Berücksichtigung der Änderungen einschließlich durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21.12.1993 (BGBl. I S. 2310, BStBl 1994 I S. 50):

§ 6,

§ 7,

§ 8b,

§ 8c,

§ 9a,

§ 10,

§ 10a,

§ 11c,

§ 11d,

§ 13,

§ 15,

§ 22,

§ 48,

§ 50,

§ 51,

§ 52,

§ 53,

§ 55,

§ 56 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2,

§ 60,

§§ 68a bis 68c,

§ 73a Abs. 2 und 3,

§§ 73c bis 73g,

§ 74,

§ 76,

§ 78,

§ 80,

§ 81,

§ 82a, 82b, 82f, 82g und 82i,

§ 84.

(2) ¹Unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige, die nicht zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs verpflichtet sind, können grundsätzlich Bezieher sämtlicher Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG sein. ²Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen sind die Vorschriften des § 9a Nr. 2 EStG (Werbungskostenpauschbetrag) und des § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG (Sparer-Freibetrag) zu berücksichtigen. ³Ferner sind die Freibetragsregelungen des § 14, § 14a Abs. 1 bis 3 und 5, § 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3 und § 18 Abs. 3 EStG zu beachten, soweit sie nicht auf die Besteuerung natürlicher Personen abgestellt sind. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1975 (BStBl 1976 II S. 360), nach dem es sich bei den genannten Befreiungen um sachliche Steuerbefreiungen handelt.

(3) ¹Bei Körperschaftsteuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zur Führung von Büchern verpflichtet sind, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln (§ 8 Abs. 2 KStG). ²Bei diesen Körperschaftsteuerpflichtigen können die Freibetragsregelungen des § 14, § 14a Abs. 1 bis 3 und 5, § 17 Abs. 3 und § 18 Abs. 3 EStG somit keine Anwendung finden. ³Die sachliche Steuerbefreiung nach § 16 Abs. 4 EStG ist diesen Körperschaftsteuerpflichtigen zu gewähren, wenn sie einen Tatbestand im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG verwirklichen. ⁴Sie gilt nicht in den Fällen der Umwandlung (§ 1 Abs. 2 bis 4 UmwStG), weil diese Sachverhalte nicht unter § 16 EStG, sondern unter die Sondervorschriften des Umwandlungssteuergesetzes fallen. ⁵Wegen der Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG bei der Liquidationsbesteuerung vgl. Abschnitt 46 Abs. 3.

28. Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art

(1) ¹Einkünfte aus einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sind stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. ²Das gilt auch im Fall der Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art. ³Vgl. BFH-Urteil vom 1.8.1979 (BStBl II S. 716).

(2) ¹Für die Zwecke der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens wird der Betrieb gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts verselbständigt. ²Das schließt grundsätzlich die steuerrechtliche Anerkennung von Regelungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts in bezug auf den Betrieb gewerblicher Art ein, z.B. über verzinsliche Darlehen oder Konzessionsabgaben. ³Diese Regelungen müssen jedoch klar und eindeutig sein und können nur für die Zukunft, nicht aber mit Rückwirkung für die Vergangenheit getroffen werden. ⁴Vgl. BFH-Urteile vom 29.11.1960 (BStBl 1961 III S. 67), vom 6.8.1962 (BStBl III S. 450), vom 12.7.1967 (BStBl III S. 679) und vom 12.10.1978 (BStBl 1979 II S. 192).

(3) ¹Regelungen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts in bezug auf den Betrieb gewerblicher Art über verzinsliche Darlehen sind steuerrechtlich nur anzuerkennen, soweit der Betrieb gewerblicher Art mit einem angemessenen Eigenkapital ausgestattet ist. ²Ein Anhaltspunkt ist die Kapitalstruktur gleichartiger Unternehmen in privatrechtlicher Form. ³Vgl. BFH-Urteil vom 1.9.1982 (BStBl 1983 II S. 147). ⁴Ein Betrieb gewerblicher Art ist grundsätzlich mit einem angemessenen Eigenkapital ausgestattet, wenn das Eigenkapital mindestens 30 v.H. des Aktivvermögens beträgt. ⁵Für die Berechnung der Eigenkapitalquote ist von den Buchwerten in der Steuerbilanz am Anfang des Wirtschaftsjahrs auszugehen. ⁶Das Aktivvermögen ist um Baukostenzuschüsse und passive Wertberichtigungs-posten zu kürzen. ⁷Von der juristischen Person des öffentlichen Rechts gewährte unverzinsliche Darlehen sind als Eigenkapital zu behandeln. ⁸Pensionsrückstellungen rechnen als echte Verpflichtungen nicht zum Eigenkapital. ⁹Soweit das zur Verfügung gestellte Eigenkapital unter der Grenze von 30 v.H. liegt, ist ein von der juristischen Person des öffentlichen Rechts ihrem Betrieb gewerblicher Art gewährtes Darlehen als Eigenkapital zu behandeln mit der Folge, daß die insoweit angefallenen Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen sind. ¹⁰Die Angemessenheit des Eigenkapitals ist für jeden Veranlagungszeitraum neu zu prüfen.

(4) ¹Miet- oder Pachtverträge zwischen der juristischen Person des öffentlichen Rechts und ihrem Betrieb gewerblicher Art können nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, soweit Wirtschaftsgüter überlassen werden, die für den Betrieb gewerblicher Art eine wesent-

liche Grundlage bilden und deshalb notwendiges Betriebsvermögen sind. ²Vgl. BFH-Urteil vom 14.3.1984 (BStBl II S. 496).

(5) ¹Auch ohne besondere Regelung sind Aufwendungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts, die dieser aus der Unterhaltung des Betriebs gewerblicher Art erwachsen, in angemessenem Umfang als Betriebsausgaben des Betriebs gewerblicher Art abziehbar. ²Wegen verdeckter Gewinnausschüttungen vgl. Abschnitt 31 und wegen der Abgrenzung der Spenden zur verdeckten Gewinnausschüttung vgl. Abschnitt 42 Abs. 6.

³Angemessene Aufwendungen eines Betriebs gewerblicher Art für gesetzlich vorgesehene Rechnungs- und Kassenprüfungen durch das Rechnungsprüfungsamt der Trägerkörperschaft sind als Betriebsausgaben abziehbar. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 28.2.1990 (BStBl II S. 647).

29. Gewinnermittlung bei Körperschaften, die Land- und Forstwirtschaft betreiben

¹Im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bestehen keine Bedenken, daß auch Körperschaften, bei denen alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind (§ 8 Abs. 2 KStG) und die daher ihren Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 EStG, sondern nach § 5 EStG ermitteln, die Steuervergünstigungen des § 6b EStG für Gewinne aus der Veräußerung von Aufwuchs oder Anlagen im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden und des § 76 EStDV in Anspruch nehmen. ²Das gilt auch für die Vereinfachungsregelung im Sinne des R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR. ³Voraussetzung ist in diesen Fällen, daß sich der Betrieb der Körperschaft auf die Land- und Forstwirtschaft beschränkt oder der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als organisatorisch verselbständigter Betriebsteil (Teilbetrieb) geführt wird.

30. Bewertungsfreiheit für Fabrikgebäude, Lagerhäuser und landwirtschaftliche Betriebsgebäude nach § 7e EStG

(1) ¹§ 7e EStG ist auf solche Körperschaften anzuwenden, deren Gesellschafter oder Mitglieder während des Wirtschaftsjahrs, für das Bewertungsfreiheit in Anspruch genommen wird, zu dem in § 7e Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG bezeichneten Personenkreis gehören. ²Liegen nicht bei allen Gesellschaftern oder Mitgliedern die Voraussetzungen des § 7e Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG vor, so gilt § 7e EStG mit der Maßgabe, daß Bewertungsfreiheit von Aktiengesellschaften nicht, von anderen Körperschaften nur in Höhe des Hundertsatzes in Anspruch genommen werden kann, mit dem die Gesellschafter oder Mitglieder, die die Voraussetzungen des § 7e Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG erfüllen, an der Körperschaft beteiligt sind.

(2) ¹Beansprucht eine Körperschaft Bewertungsfreiheit nach § 7e EStG, so müssen ihre Gesellschafter oder Mitglieder, die zu dem in § 7e Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG bezeichneten Personenkreis gehören, während des ganzen Wirtschaftsjahrs, für das die Bewertungsfreiheit beansprucht wird, beteiligt sein. ²Der Hundertsatz, mit dem der einzelne Gesellschafter oder das einzelne Mitglied an der Körperschaft beteiligt ist, ist nach dem Durchschnitt der Höhe der Beteiligung am Anfang und am Ende des Wirtschaftsjahrs zu berechnen. ³Beteiligung in diesem Sinne ist die Beteiligung am eingezahlten Grund- und

Stammkapital, bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften das tatsächliche Geschäftsguthaben.

(3) ¹Sind an einer Körperschaft Ehegatten beteiligt und erfüllt nur einer der Ehegatten die Voraussetzungen des § 7e Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG, so bleibt die Beteiligung des anderen Ehegatten bei der Bestimmung des Umfangs der Bewertungsfreiheit der Körperschaft nach § 7e EStG auch im Fall der Zusammenveranlagung außer Betracht. ²Vgl. hierzu das zu § 7a EStG 1958 ergangene BFH-Urteil vom 26.9.1961 (BStBl III S. 522).

(4) Im übrigen wird auf R 78a EStR hingewiesen.

31. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG

(1) ¹Verdeckte Gewinnausschüttungen mindern nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen nicht. ²Ist das Einkommen zu niedrig ausgewiesen, so ist der fehlende Betrag hinzurechnen. ³Die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist unabhängig davon, ob und wann nach § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist. ⁴Vgl. BFH-Urteile vom 28.8.1986 (BStBl 1987 II S. 75), vom 26.8.1987 (BStBl 1988 II S. 143), vom 9.12.1987 (BStBl 1988 II S. 460), vom 14.3.1989 (BStBl II S. 633), vom 12.4.1989 (BStBl II S. 636) und vom 28.6.1989 (BStBl II S. 854). ⁵Die auf eine verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Ausschüttungsbelastung (§ 27 Abs. 1 KStG) fällt nicht unter die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. **Für die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kommt es nicht darauf an, ob und in welcher Höhe beim Gesellschafter ein Kapitalertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vorliegt.** ⁷Vgl. BFH-Urteile vom 29.4.1987 (BStBl II S. 733), vom 22.2.1989 (BStBl II S. 475) und vom 14.3.1989 (BStBl II S. 633). ⁸Wegen der Auswirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals vgl. Abschnitt 80.

Vorteil gewährende Körperschaft

(2) ¹Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann außer bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (BFH-Urteile vom 16.12.1955, BStBl 1956 III S. 43, und vom 9.2.1972, BStBl II S. 361) auch bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (BFH-Urteil vom 14.7.1976, BStBl II S. 731), bei Realgemeinden und Vereinen (BFH-Urteil vom 23.9.1970, BStBl 1971 II S. 47) und bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (BFH-Urteile vom 29.5.1968, BStBl II S. 692, und vom 13.3.1974, BStBl II S. 391) vorliegen. ²Zur Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei Nichtkapitalgesellschaften vgl. auch BFH-Urteil vom 9.8.1989 (BStBl 1990 II S. 237). ³Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt danach nicht voraus, daß sie zu Einnahmen aus Kapitalvermögen bei anderen Personen führt. ⁴Es ist jedoch darauf abzustellen, daß die eintretende Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung letztlich zu einem Vorteil bei dem führt, der über Mitgliedschaftsrechte bzw. mitgliedschaftsähnliche Rechte den Einfluß auf die den Vorteil gewährende Körperschaft hat.

(2a) ¹Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt voraus, daß der Empfänger der Ausschüttung ein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis zur ausschüttenden Körperschaft hat. ²Vgl. BFH-Urteil vom 13.7.1994 (BStBl 1995 II S. 198). ³Entscheidend für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist ihre Veranlassung durch das

mitgliedschaftliche oder mitgliedschaftsähnliche Verhältnis. ⁴Aus diesem Grunde kann eine verdeckte Gewinnausschüttung auch vorliegen, wenn im Zeitpunkt der Ausschüttung das mitgliedschaftliche oder mitgliedschaftsähnliche Verhältnis noch nicht oder nicht mehr besteht. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 24.1.1989 (BStBl II S. 419). ⁶Destinatäre einer Stiftung haben kein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis zur Stiftung. ⁷Vgl. BFH-Urteil vom 22.9.1959 (BStBl 1960 III S. 37).

Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung

(3) ¹Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß beruht. ²Vgl. BFH-Urteile vom 22.2.1989 (BStBl II S. 475) und vom 11.10.1989 (BStBl 1990 II S. 89). ³Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 93 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 43 Abs. 1 GmbHG, § 34 Abs. 1 Satz 1 GenG) die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte. ⁴Vgl. BFH-Urteile vom 11.2.1987 (BStBl II S. 461), vom 29.4.1987 (BStBl II S. 733), vom 10.6.1987 (BStBl 1988 II S. 25), vom 28.10.1987 (BStBl 1988 II S. 301), vom 27.7.1988 (BStBl 1989 II S. 57) und vom 7.12.1988 (BStBl 1989 II S. 248). ⁵Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt nicht voraus, daß die Vermögensminderung oder verminderte Vermögensmehrung auf einer Rechtshandlung der Organe der Kapitalgesellschaft beruht. ⁶Auch tatsächliche Handlungen können den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllen. ⁷Vgl. BFH-Urteil vom 14.10.1992 (BStBl 1993 II S. 352). ⁸Eine verdeckte Gewinnausschüttung kommt z.B. in folgenden Fällen in Betracht:

1. ¹Ein Gesellschafter erhält für seine Vorstands- oder Geschäftsführertätigkeit ein unangemessen hohes Gehalt. ²Vgl. BFH-Urteil vom 28.6.1989 (BStBl II S. 854). ³Beurteilungskriterien für die Angemessenheit sind Art und Umfang der Tätigkeit, die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens, das Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Kapitalverzinsung sowie Art und Höhe der Vergütungen, die gleichartige Betriebe ihren Geschäftsführern für entsprechende Leistungen gewähren. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 5.10.1994 (BStBl 1995 II S. 549). ⁵Wegen der Prüfung der Angemessenheit der Gesamtbezüge bei Vorliegen einer Pensionszusage vgl. Abschnitt 32 Abs. 3.
2. Eine Gesellschaft zahlt an einen Gesellschafter besondere Umsatzvergütungen neben einem angemessenen Gehalt. Vgl. BFH-Urteil vom 28.6.1989 (BStBl II S. 854).
3. Ein Gesellschafter erhält ein Darlehen von der Gesellschaft zinslos oder zu einem außergewöhnlich geringen Zinssatz. Vgl. RFH-Urteile vom 28.5.1929 (RStBl S. 389) und vom 8.3.1932 (RStBl S. 441) sowie BFH-Urteile vom 25.11.1964 (BStBl 1965 III S. 176) und vom 23.6.1981 (BStBl 1982 II S. 245).
4. Ein Gesellschafter erhält von der Gesellschaft ein Darlehen, obwohl schon bei der Darlehenshingabe mit der Uneinbringlichkeit gerechnet werden muß. Vgl. RFH-Urteil vom 26.3.1935 (RStBl S. 1064) und BFH-Urteil vom 16.9.1958 (BStBl III S. 451).
5. Ein Gesellschafter gibt der Gesellschaft ein Darlehen zu einem außergewöhnlich hohen Zinssatz. Vgl. BFH-Urteile vom 28.10.1964 (BStBl 1965 III S. 119) und vom 25.11.1964 (BStBl 1965 III S. 176).
6. Ein Gesellschafter liefert an die Gesellschaft oder erwirbt von der Gesellschaft Waren und sonstige Wirtschaftsgüter zu ungewöhnlichen Preisen oder erhält besondere

Preisnachlässe und Rabatte. Vgl. BFH-Urteile vom 12.7.1972 (BStBl II S. 802), vom 21.12.1972 (BStBl 1973 II S. 449), vom 16.4.1980 (BStBl 1981 II S. 492) und vom 6.8.1985 (BStBl 1986 II S. 17).

7. Ein Gesellschafter verkauft Aktien an die Gesellschaft zu einem höheren Preis als dem Kurswert, oder die Gesellschaft verkauft Aktien an einen Gesellschafter zu einem niedrigeren Preis als dem Kurswert. Vgl. BFH-Urteile vom 13.9.1967 (BStBl 1968 II S. 20) und vom 14.5.1969 (BStBl II S. 501).
8. Ein Gesellschafter vermietet an die Gesellschaft oder mietet von der Gesellschaft Gegenstände oder überläßt ihr Rechte oder nutzt gesellschaftseigene Rechte zu einem unangemessenen Preis. Vgl. BFH-Urteile vom 16.8.1955 (BStBl III S. 353) und vom 3.2.1971 (BStBl II S. 408).
9. Eine Gesellschaft übernimmt eine Schuld oder sonstige Verpflichtung eines Gesellschafters. Vgl. BFH-Urteile vom 19.3.1975 (BStBl II S. 614) und vom 19.5.1982 (BStBl II S. 631).
10. Eine Gesellschaft verzichtet auf Rechte, die ihr einem Gesellschafter gegenüber zustehen. Vgl. BFH-Urteile vom 3.11.1971 (BStBl 1972 II S. 227), vom 13.10.1983 (BStBl 1984 II S. 65) und vom 7.12.1988 (BStBl 1989 II S. 248).
11. Ein Gesellschafter beteiligt sich an der Gesellschaft als stiller Gesellschafter und erhält dafür einen unangemessen hohen Gewinnanteil. Vgl. BFH-Urteil vom 6.2.1980 (BStBl II S. 477).
12. Die an einer Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft stimmt rückwirkend oder ohne rechtliche Verpflichtung einer Neuverteilung des Gewinns zu, die ihre Gewinnbeteiligung zugunsten ihres gleichfalls an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafters einschränkt. Vgl. BFH-Urteil vom 12.6.1980 (BStBl II S. 723).
13. Eine GmbH gibt aus Anlaß des 65. Geburtstags ihres Gesellschafter-Geschäftsführers einen Empfang, an dem nahezu ausschließlich Geschäftsfreunde teilnehmen. Vgl. BFH-Urteil vom 28.11.1991 (BStBl 1992 II S. 359).

⁹Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt dementsprechend nicht vor, wenn die Kapitalgesellschaft bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung unter sonst gleichen Umständen auch gegenüber einem Nichtgesellschafter hingenommen hätte.

¹⁰Dies kann der Fall sein, wenn zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ein angemessenes Entgelt in anderer Weise vereinbart worden ist. ¹¹Wegen der Voraussetzungen für die Anerkennung eines derartigen Vorteilsausgleichs vgl. BFH-Urteile vom 8.6.1977 (BStBl II S. 704), vom 1.8.1984 (BStBl 1985 II S. 18) und vom 8.11.1989 (BStBl 1990 II S. 244).

¹²Der Wert einer verdeckten Einlage ist nicht geeignet, die Höhe einer verdeckten Gewinnausschüttung zu mindern. ¹³Vgl. BFH-Urteil vom 12.12.1990 (BStBl 1991 II S. 593). ¹⁴Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft muß dafür Sorge tragen, daß der Kapitalgesellschaft ein angemessener Gewinn verbleibt. ¹⁵So wird er z.B. für die Gesellschaft nur dann ein neues Produkt am Markt einführen und vertreiben, wenn er daraus bei vorsichtiger und vorheriger kaufmännischer Prognose innerhalb eines überschaubaren Zeitraums und unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Marktentwicklung einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten kann. ¹⁶Vgl. BFH-Urteil vom 17.2.1993 (BStBl II S. 457). ¹⁷Desgleichen würde er die Übernahme von Aufgaben, die vorrangig im Interesse des

Alleingesellschafter liegt, davon abhängig machen, ob sich der Gesellschaft die Chance zur Erzielung eines angemessenen Gewinns stellt. ¹⁸Vgl. BFH-Urteil vom 2.2.1994 (BStBl II S. 479). ¹⁹Bei Genossenschaften reicht es dagegen aus, daß nach dem Kostendeckungsprinzip gearbeitet wird. ²⁰Vgl. BFH-Urteil vom 11.10.1989 (BStBl 1990 II S. 88).

(4) ¹Das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters kann nicht Maßstab sein, wenn ein Rechtsgeschäft zu beurteilen ist, das nur mit Gesellschaftern abgeschlossen werden kann. ²Bei Rechtsverhältnissen, die im Rahmen der Erstausrüstung einer Kapitalgesellschaft zustande gekommen sind, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung schon dann vor, wenn die Gestaltung darauf abstellt, den Gewinn der Kapitalgesellschaft nicht über eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Nennkapitals und eine Vergütung für das Risiko des nicht eingezahlten Nennkapitals hinaus zu steigern. ³Vgl. BFH-Urteile vom 5.10.1977 (BStBl 1978 II S. 234), vom 23.5.1984 (BStBl II S. 673) und vom 2.2.1994 (BStBl II S. 479). ⁴Handelsrechtlich unzulässige Leistungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter sind verdeckte Gewinnausschüttungen. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 17.10.1984 (BStBl 1985 II S. 69).

Fehlende Vereinbarung und Rückwirkungsverbot

(5) ¹Im Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch anzunehmen, wenn es an einer **zivilrechtlich wirksamen**, klaren und im voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird, z.B. in Fällen der Mitarbeit oder der Nutzungsüberlassung (Miete, Pacht oder Darlehen). ²Die **zivilrechtliche Wirksamkeit ist steuerrechtlich neben dem Erfordernis einer klaren und im voraus getroffenen Vereinbarung eine eigenständige Voraussetzung ihrer Anerkennung**. ³Sonst bestünde wegen des fehlenden Interessengegensatzes zwischen der Gesellschaft und dem beherrschenden Gesellschafter die Möglichkeit, den Gewinn der Gesellschaft mehr oder weniger beliebig festzusetzen und ihn zugunsten des Gesellschafters und zuungunsten der Gesellschaft zu beeinflussen. ⁴Vgl. BFH-Urteile vom 26.4.1989 (BStBl II S. 673), vom 13.12.1989 (BStBl 1990 II S. 454), vom 14.3.1990 (BStBl II S. 795) und vom 2.2.1994 (BStBl II S. 479). ⁵Das gilt auch für die Anerkennung eines Vorteilsausgleichs entsprechend Absatz 3 Sätze 9 bis 12 (BFH-Urteil vom 7.12.1988, BStBl 1989 II S. 248). ⁶Der beherrschende Gesellschafter muß **zivilrechtlich wirksam** im voraus klar und eindeutig vereinbaren, ob er für eine Leistung an seine Gesellschaft einen gesellschaftsrechtlichen oder einen schuldrechtlichen Ausgleich sucht. ⁷Er hat den Nachweis zu erbringen, daß eine klare und eindeutige Vereinbarung vorliegt und entsprechend dieser Vereinbarung verfahren worden ist. ⁸Wegen der Form der Vereinbarung vgl. BFH-Urteil vom 24.1.1990 (BStBl II S. 645). ⁹Wer sich auf die Existenz eines mündlich abgeschlossenen Vertrags beruft, einen entsprechenden Nachweis aber nicht führen kann, hat den Nachteil des fehlenden Nachweises zu tragen, weil er sich auf die Existenz des Vertrags zur Begründung des Betriebsausgabenabzugs beruft. ¹⁰Vgl. BFH-Urteil vom 29.7.1992 (BStBl 1993 II S. 247). ¹¹Eine klare Vereinbarung liegt nach dem BFH-Urteil vom 1.7.1992 (BStBl II S. 975) z.B. nicht vor, wenn die Bemessung der Tantieme eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers nach dem Gewinn gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung aller „steuerlich zulässigen Maßnahmen“ oder nach dem „Ergebnis der Steuerbilanz“ erfolgen soll. ¹²Dagegen kann bei Dauerschuldverhältnissen, deren Durchführung - wie z.B. die von Dienst- oder Mietverträgen - einen regelmäßigen Leistungsaustausch zwischen den Vertragsparteien voraussetzt, im allgemeinen auf Grund der Regelmäßigkeit der Leistungen und des engen zeitlichen Zusammenhangs von Leistung und Gegenleistung bereits aus dem tatsächlichen Leistungsaustausch (Auszahlung, zeitnahe Verbuchung und ggf. Abführung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen) der Schluß gezogen werden, daß ihm eine mündlich

abgeschlossene entgeltliche Vereinbarung zugrunde liegt.¹³ Vgl. BFH-Urteile vom 24.1.1990 (BStBl II S. 645) und vom 29.7.1992 (BStBl 1993 II S. 139).¹⁴ Ohne eine derartige Vereinbarung kann eine Gegenleistung nicht als schuldrechtlich begründet angesehen werden.¹⁵ Das gilt selbst dann, wenn ein Vergütungsanspruch aufgrund gesetzlicher Regelungen bestehen sollte, wie z.B. bei einer Arbeitsleistung (§ 612 Abs. 2 BGB) oder einer Darlehensgewährung nach Handelsrecht (§§ 352, 354 HGB).¹⁶ Vgl. BFH-Urteil vom 2.3.1988 (BStBl II S. 590).¹⁷ Rückwirkende Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und dem beherrschenden Gesellschafter sind steuerrechtlich unbeachtlich.¹⁸ Vgl. BFH-Urteile vom 23.9.1970 (BStBl 1971 II S. 64), vom 3.4.1974 (BStBl II S. 497) und vom 21.7.1976 (BStBl II S. 734).¹⁹ Wegen der Rückstellungen für Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften vgl. Abschnitt 32.

Beherrschender Gesellschafter

(6) ¹Ein Gesellschafter beherrscht eine Kapitalgesellschaft, wenn er den Abschluß des zu beurteilenden Rechtsgeschäfts erzwingen kann.² Das ist der Fall, wenn er auf Grund der ihm aus seiner Gesellschafterstellung herrührenden Stimmrechte den entscheidenden Beschluß durchsetzen kann.³ Dabei kommt der Vorschrift des § 47 Abs. 4 GmbH-Gesetz über einen Stimmrechtsausschluß des Gesellschafters bei Rechtsgeschäften zwischen ihm und der Gesellschaft keine Bedeutung zu (vgl. BFH-Urteil vom 26.1.1989, BStBl II S. 455).⁴ Eine beherrschende Stellung erfordert deshalb grundsätzlich die Mehrheit der Stimmrechte.⁵ Andererseits reicht eine Beteiligung von 50 v.H. oder weniger aus, wenn besondere Umstände hinzutreten, die eine Beherrschung der Gesellschaft begründen.⁶ Vgl. BFH-Urteile vom 8.1.1969 (BStBl II S. 347), vom 21.7.1976 (BStBl II S. 734) und vom 23.10.1985 (BStBl 1986 II S. 195).⁷ Es genügt, wenn mehrere Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft mit gleichgerichteten Interessen zusammenwirken, um eine ihren Interessen entsprechende einheitliche Willensbildung herbeizuführen.⁸ Vgl. BFH-Urteile vom 26.7.1978 (BStBl II S. 659), vom 11.12.1985 (BStBl 1986 II S. 469), vom 29.4.1987 (BStBl II S. 797) und vom 29.7.1992 (BStBl 1993 II S. 247).⁹ Die beherrschende Stellung muß im Zeitpunkt der Vereinbarung oder des Vollzugs der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung vorliegen.¹⁰ Die Tatsache, daß die Gesellschafter nahe Angehörige sind, reicht allein nicht aus, um gleichgerichtete Interessen anzunehmen; vielmehr müssen weitere Anhaltspunkte hinzutreten.¹¹ Vgl. BVerfG-Beschluß vom 12.3.1985 (BStBl II S. 475) und BFH-Urteil vom 1.2.1989 (BStBl II S. 522).

(6a) Selbstkontrahierungsverbot

¹ Vereinbarungen zwischen dem Geschäftsführer und der von ihm vertretenen GmbH sind außer in den Fällen der Absätze 5 und 6 auch dann steuerlich unbeachtlich, wenn sie gegen das Selbstkontrahierungsverbot (§ 181 BGB) verstoßen.² Eine Befreiung von dieser Beschränkung ist nur wirksam, wenn sie in der Satzung geregelt und in das Handelsregister eingetragen worden ist.³ Vgl. BFH-Urteil vom 17.9.1992 (BStBl 1993 II S. 141).⁴ Die einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer mehrgliedrigen GmbH erteilte Befreiung von der Beschränkung des § 181 BGB bleibt auch wirksam, wenn sich die GmbH in eine Einmann-GmbH verwandelt.⁵ Vgl. BFH-Urteil vom 13.3.1991 (BStBl II S. 597).

Nahestehende Person

(7) ¹Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist auch anzunehmen, wenn die Vorteilsziehung nicht unmittelbar durch den Gesellschafter, sondern durch eine ihm nahestehende Person erfolgt, vorausgesetzt, daß ein Vorteil für den Gesellschafter selbst damit verbunden ist. ²Vgl. BFH-Urteile vom 27.1.1972 (BStBl II S. 320) und vom 22.2.1989 (BStBl II S. 631). ³Die Beziehungen zwischen dem Gesellschafter und einem Dritten, die die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Gesellschafter rechtfertigen, können schuldrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher oder tatsächlicher Art sein. ⁴Zum Kreis der dem Gesellschafter nahestehenden Personen zählen sowohl natürliche als auch juristische Personen, unter Umständen auch Personenhandelsgesellschaften. ⁵Vgl. BFH-Urteile vom 6.12.1967 (BStBl 1968 II S. 322), vom 23.10.1985 (BStBl 1986 II S. 195) und vom 1.10.1986 (BStBl 1987 II S. 459). ⁶**Auch Ehegatten können als nahestehende Personen angesehen werden.** ⁷Vgl. BFH-Urteil vom 2.3.1988 (BStBl II S. 786). ⁸Zur Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften vgl. Beschluß des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987 (BStBl 1988 II S. 348). ⁹Der Vorteil des Gesellschafters kann darin bestehen, daß durch die Vorteilsziehung des Dritten eine Verpflichtung des Gesellschafters gegenüber dem Dritten erfüllt wird oder eine freiwillige Leistung des Gesellschafters an den Dritten erbracht wird oder die Leistung der Kapitalgesellschaft an den Dritten aus anderen Gründen wirtschaftlich dem Gesellschafter zugute kommt. ¹⁰Auch bei dem beherrschenden Gesellschafter nahestehenden Personen bedarf eine Vereinbarung über die Höhe eines Entgelts für eine Leistung der vorherigen und eindeutigen Regelung. ¹¹Vgl. BFH-Urteile vom 29.4.1987 (BStBl II S. 797), vom 2.3.1988 (BStBl II S. 786) und vom 22.2.1989 (BStBl II S. 631).

Wettbewerbsverbot

(8) ¹Eine verdeckte Gewinnausschüttung kommt auch in Betracht, wenn sich die Gesellschaft und der beherrschende Gesellschafter **oder der Gesellschafter-Geschäftsführer** gewerblich oder beruflich gleichartig betätigen, ohne daß vertragliche Vereinbarungen über eine klare und eindeutige Aufgabenabgrenzung beider Unternehmen bestehen. ²Insbesondere die Befreiung vom Wettbewerbsverbot bedarf einer im voraus abgeschlossenen Vereinbarung. ³Vgl. BFH-Urteile vom 11.2.1981 (BStBl II S. 448), vom 9.2.1983 (BStBl II S. 487), vom 11.2.1987 (BStBl II S. 461) und vom 26.4.1989 (BStBl II S. 673). ⁴**Zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung bei Verletzung des Wettbewerbsverbots durch den Gesellschafter - insbesondere den beherrschenden Gesellschafter - oder den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH vgl. BMF-Schreiben vom 4.2.1992 (BStBl I S. 137), vom 15.12.1992 (BStBl 1993 I S. 24) und vom 29.6.1993 (BStBl I S. 556).**

Beweislast

(8a) ¹Die objektive Beweislast für das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen obliegt dem Finanzamt. ²Vgl. BFH-Urteil vom 27.10.1992 (BStBl 1993 II S. 569). ³Andererseits hat die Körperschaft die objektive Beweislast für die betriebliche Veranlassung der in der Buchführung als Betriebsvermögensminderung behandelten Aufwendungen. ⁴Sprechen nahezu alle erheblichen Beweisanzeichen dafür, daß eine Zuwendung an den Gesellschafter nicht betrieblich veranlaßt ist, sondern ihre Grundlage im Gesellschafterverhältnis hat, geht ein verbleibender Rest an Ungewißheit zu Lasten der Körperschaft. ⁵Spricht der Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters für die Veranlassung einer Vorteilszuwendung im Gesellschaftsverhältnis, so hat die Körperschaft die Umstände darzulegen, aus denen sich eine andere Beurteilung ergeben kann.

Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung

(9) ¹Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann durch Rückgewähransprüche, die auf Steuer- oder Satzungsklauseln beruhen, nicht rückgängig gemacht werden. ²Derartige Klauseln haben ihre Grundlage regelmäßig im Gesellschaftsverhältnis, so daß ein Anspruch auf Rückforderung einer verdeckten Gewinnausschüttung den Charakter einer Einlageforderung trägt und die tatsächliche Rückzahlung als Einlage zu werten ist. ³Vgl. BFH-Urteile vom 23.5.1984 (BStBl II S. 723), vom 30.1.1985 (BStBl II S. 345), vom 29.4.1987 (BStBl II S. 733), vom 22.2.1989 (BStBl II S. 475), vom 13.9.1989 (BStBl II S. 741), vom 10.3.1993 (BStBl II S. 635) und vom 3.8.1993 (BStBl 1994 II S. 561) sowie BMF-Schreiben vom 6.8.1981 (BStBl I S. 599) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. ⁴Das gilt auch, wenn ein Rückforderungsanspruch auf einer gesetzlichen Bestimmung beruht. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 14.3.1989 (BStBl II S. 1029). ⁶Wegen der Auswirkungen auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals vgl. Abschnitt 77 Abs. 10.

Wert der verdeckten Gewinnausschüttung

(10) ¹Für die Bemessung der verdeckten Gewinnausschüttung ist bei Hingabe von Wirtschaftsgütern von deren gemeinem Wert (BFH-Urteile vom 18.10.1967, BStBl 1968 II S. 105, und vom 27.11.1974, BStBl 1975 II S. 306), bei Nutzungsüberlassungen von der erzielbaren Vergütung (BFH-Urteile vom 27.11.1974, BStBl 1975 II S. 306, und vom 6.4.1977, BStBl II S. 569, sowie BFH-Beschluß vom 28.2.1990 (BStBl II S. 649) auszugehen. ²Löst eine verdeckte Gewinnausschüttung Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG aus, ist die Umsatzsteuer bei der Gewinnermittlung nicht zusätzlich nach § 10 Nr. 2 KStG hinzuzurechnen.

32. Rückstellungen für Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

(1) ¹Rückstellungen für Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften sind dem Grunde nach steuerlich anzuerkennen, soweit die Voraussetzungen des § 6a EStG erfüllt sind und die Pensionszusage als betrieblich veranlaßt anzusehen ist. ²Zur beherrschenden Stellung des Gesellschafters-Geschäftsführers vgl. Abschnitt 31 Abs. 6. ³Das Merkmal der betrieblichen Veranlassung erfordert neben einem wirksamen Anstellungsvertrag eine klare und im voraus gegebene schriftliche Zusage (§ 6 a Abs. 1 Nr. 3 EStG, Abschnitt 31 Abs. 5), die ernsthaft, erdienbar, finanzierbar und angemessen ist. ⁴In diesem Zusammenhang kommt der Dauer der tatsächlichen oder zu erwartenden Dienstleistung bis zur vertraglich vorgesehenen Altersgrenze besondere Bedeutung zu. ⁵Die Erteilung einer Pensionszusage unmittelbar nach der Anstellung und ohne die unter Fremden übliche Wartezeit ist in aller Regel nicht betrieblich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt. ⁶Vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1992 (BStBl 1993 II S. 455). ⁷Die Voraussetzung der Erdienbarkeit ist nicht erfüllt, wenn der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand weniger als 10 Jahre beträgt. ⁸Vgl. BFH-Urteil vom 21.12.1994 (BStBl 1995 II S. 419). ⁹Die Finanzierbarkeit der Zusage ist dann zu verneinen, wenn bei einem unmittelbar nach dem Bilanzstichtag eintretenden Versorgungsfall der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Ende des Wirtschaftsjahres auch nach Berücksichtigung einer Rückdeckungsversicherung zu einer Überschuldung in der Bilanz führen würde. ¹⁰Für die Berechnung der Pensionsrückstellung nach § 6a EStG ist die vertraglich vorgesehene Altersgrenze, mindestens

jedoch eine solche von 65 Jahren zugrunde zu legen. ¹¹Vgl. BFH-Urteil vom 28.4.1982 (BStBl II S. 612) und vom 23.1.1991 (BStBl II S. 379). ¹²Eine vertraglich vorgesehene Altersgrenze von weniger als 65 Jahren kann für die Berechnung der Pensionsrückstellung nur dann zugrunde gelegt werden, wenn besondere Umstände nachgewiesen werden, die ein niedrigeres Pensionsalter rechtfertigen. ¹³Vgl. BFH-Urteile vom 8.5.1963 (BStBl III S. 339) und vom 25.9.1968 (BStBl II S. 810). ¹⁴Es ist nicht zu beanstanden, wenn für anerkannte Schwerbehinderte im Sinne des § 1 des Schwerbehindertengesetzes eine vertragliche Altersgrenze von mindestens 60 Jahren zugrunde gelegt wird. ¹⁵**Bei einer vertraglichen Altersgrenze von weniger als 60 Jahren ist davon auszugehen, daß keine ernsthafte Vereinbarung vorliegt.**

(2) ¹Ist der Vereinbarung über die Pensionszusage eine Altersgrenze von mehr als 65 Jahren zugrunde gelegt worden, ist diese Altersgrenze für die Berechnung der Pensionszusage maßgebend, bis die Vereinbarung geändert wird. ²Eine rückwirkende Änderung der Vereinbarung wird steuerrechtlich nicht anerkannt.

(3) ¹In die Prüfung der Angemessenheit der Gesamtbezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers ist auch die ihm erteilte Pensionszusage einzubeziehen. ²Diese ist mit der fiktiven Jahresnettoprämie nach dem Alter des Gesellschafter-Geschäftsführers im Zeitpunkt der Pensionszusage anzusetzen, die er selbst für eine entsprechende Versicherung zu zahlen hätte, abzüglich etwaiger Abschluß- und Verwaltungskosten. ³**Sieht die Pensionszusage spätere Erhöhungen vor oder wird sie später erhöht, ist die fiktive Jahresnettoprämie für den Erhöhungsbetrag auf den Zeitpunkt der Erhöhung der Pensionszusage zu berechnen; dabei ist von den Rechnungsgrundlagen auszugehen, die für die Berechnung der Pensionsrückstellung verwendet werden.** ⁴**Das gilt nicht für laufende Anpassungen an gestiegene Lebenshaltungskosten.** ⁵Zur Ermittlung der Angemessenheitsgrenze für die Gesamtbezüge sind die in Abschnitt 31 Abs. 3 Nr. 1 aufgeführten Kriterien zu beachten.

(4) Zur Pensionserhöhung wegen gestiegener Lebenshaltungskosten vgl. BFH-Urteil vom 27.7.1988 (BStBl 1989 II S. 57).

33. Tantiemen

(1) ¹Gewinntantiemen, die eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer verspricht, sind verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn sie dem Grunde oder der Höhe nach nicht dem entsprechen, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der Kapitalgesellschaft deren Geschäftsführer als Tätigkeitsentgelt versprechen würde. ²Daneben ist eine verdeckte Gewinnausschüttung nur dann anzunehmen, wenn die Tantiemezahlungen im Einzelfall die wirtschaftliche Funktion einer Gewinnausschüttung haben. ³Vereinbart z.B. eine GmbH mit ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine Gewinn-
tantieme, so liegt darin eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn der nach Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahres entstehende gesellschaftsrechtliche Gewinnanspruch lediglich der Form nach in einen Gehaltsanspruch gekleidet ist. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 2.12.1992 (BStBl 1993 II S. 311).

(2) ¹Soweit Tantiemeversprechen gegenüber mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern insgesamt den Satz von 50 v.H. des Jahresüberschusses übersteigen, spricht der Beweis des ersten Anscheins für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung. ²Derart hohe Gewinnantien haben im Zweifel den Charakter einer Gewinnabschöpfung. ³Ist das Tantiemeversprechen nicht ausnahmsweise schon dem Grunde nach unüblich, so kommt allerdings nur eine Umqualifizierung des unangemessen hohen Tantiemeteils in eine verdeckte Gewinnausschüttung in Betracht. ⁴Im allgemeinen müssen die Jahresgesamtbezüge wenigstens zu 75 v.H. aus einem festen und höchstens zu 25 v.H. aus einem erfolgsabhängigen Bestandteil bestehen. ⁵Wollen die Beteiligten von diesen Sätzen abweichen, kann von ihnen eine Erläuterung verlangt werden, aus der sich die Veranlassung außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses ergeben muß. ⁶Der absolute Betrag der variablen Komponente ist in eine Beziehung zu dem zu erwartenden durchschnittlichen Jahresgewinn zu setzen; aus diesem Vergleich ergibt sich der angemessene Tantieme-Vomhundertsatz. ⁷Die Tantieme ist anlässlich jeder Gehaltsanpassung, spätestens jedoch nach Ablauf von 3 Jahren auf ihre Angemessenheit zu überprüfen; sie kann auf einen absoluten Betrag begrenzt werden. ⁸Vgl. BFH-Urteil vom 5.10.1994 (BStBl 1995 II S. 549).

(3) ¹Steht eine im übrigen klare Tantiemevereinbarung mit einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer unter dem Vorbehalt, daß die Gesellschafterversammlung die Tantieme anderweitig höher oder niedriger festsetzen kann, dann besteht Unsicherheit und damit auch Unklarheit, ob der Tantiemeanspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers letztlich Bestand haben wird. ²Deshalb ist in Höhe des Betrags der gebildeten Rückstellung für die Tantieme eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen. ³Vgl. BFH-Urteil vom 29.4.1992 (BStBl II S. 851). ⁴Wird die klar und eindeutig vereinbarte Gewinnantiente an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht bereits bei Fälligkeit ausgezahlt, so führt dies nicht notwendigerweise zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. ⁵Entscheidend ist, ob unter Würdigung aller Umstände die verspätete Auszahlung Ausdruck mangelnder Ernsthaftigkeit der Tantiemevereinbarung ist.

(4) Zur steuerlichen Anerkennung von Umsatzantien vgl. BFH-Urteil vom 28.6.1989 (BStBl II S. 854).

(5) ¹Einkommensminderungen auf Grund einer Vereinbarung, nach der sich der Tantiemeanspruch erhöht, wenn der Anspruchsberechtigte Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung ist, sind verdeckte Gewinnausschüttungen. ²Vgl. BFH-Urteil vom 26.2.1992 (BStBl II S. 691).

34.

(aufgehoben)

35.

(aufgehoben)

36. Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen

(1) ¹Auf die §§ 4c und 4d EStG sowie auf R 27 und 27a EStR wird hingewiesen. ²Besteht für die Unternehmen eines Konzerns eine gemeinsame Unterstützungskasse (Konzernkasse), so können bei einem Mißverhältnis der Zuwendungen der einzelnen Unternehmen an die Konzernkasse unter bestimmten Voraussetzungen verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen. ³Vgl. BFH-Urteil vom 29.1.1964 (BStBl 1965 III S. 27).

(2) ¹Die Zuwendungen des Trägerunternehmens an die Unterstützungskasse gehören bei dieser nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften im Sinne des § 2 EStG. ²Wird die Unterstützungskasse in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben, so sind die Zuwendungen des Trägerunternehmens bei dieser als gesellschaftsrechtliche Einlagen anzusehen, wenn das Trägerunternehmen Gesellschafter der Unterstützungskasse ist. ³**Vgl. auch § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.** ⁴Die Höhe der beim Trägerunternehmen als Betriebsausgaben abziehbaren Zuwendungen richtet sich nach § 4d EStG. ⁵**Wegen der gliederungs-mäßigen Behandlung der Zuwendungen des Trägerunternehmens sowie der Leistungen der Unterstützungskasse vgl. Abschnitt 84 Abs. 2.**

36a. Verdeckte Einlage

(1) ¹Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Kapitalgesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist. ²Zum Begriff der nahestehenden Person vgl. Abschnitt 31 Abs. 7. ³Der Vermögensvorteil kann in einer Vermehrung von Aktiven oder einer Verminderung von Schulden bestehen. ⁴Auch ein nicht entgeltlich erworbener Firmenwert kann Gegenstand einer verdeckten Einlage sein (BFH-Urteil vom 24.3.1987, BStBl II S. 705). ⁵Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte. ⁶Vgl. BFH-Urteile vom 28.2.1956 (BStBl III S. 154), vom 19.2.1970 (BStBl II S. 442), vom 14.8.1974 (BStBl 1975 II S. 123), vom 26.11.1980 (BStBl 1981 II S. 181), vom 9.3.1983 (BStBl II S. 744), vom 11.4.1984 (BStBl II S. 535), vom 14.11.1984 (BStBl 1985 II S. 227), vom 24.3.1987 (BStBl II S. 705) und Beschluß des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987 (BStBl 1988 II S. 348).

(2) ¹Die Überlassung eines Wirtschaftsguts zum Gebrauch oder zur Nutzung kann nicht Gegenstand einer Einlage sein. ²Vgl. BFH-Urteile vom 8.11.1960 (BStBl III S. 513), vom 9.3.1962 (BStBl III S. 338), vom 3.2.1971 (BStBl II S. 408), vom 29.1.1975 (BStBl II S. 553), vom 24.5.1984 (BStBl II S. 747) und Beschluß des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987 (BStBl 1988 II S. 348). ³Der Vorteil der zinslosen oder zinsverbilligten Darlehensgewährung an eine Kapitalgesellschaft durch ihren Gesellschafter stellt deshalb keine verdeckte Einlage dar. ⁴Das gilt auch, wenn der Gesellschafter ein verzinsliches Darlehen aufnimmt, um der Kapitalgesellschaft ein zinsloses Darlehen zu gewähren (Beschluß des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987). ⁵Eine verdeckte Einlage liegt jedoch vor, wenn der Gesellschafter gegenüber der Kapitalgesellschaft auf Zinsen verzichtet, die in einer auf den Zeitpunkt des Verzichts zu erstellenden Bilanz der Kapitalgesellschaft als Verbindlichkeiten eingestellt werden müßten (BFH-Urteil vom 24.5.1984, BStBl II S. 747). ⁶Sätze 3 bis 5 sind entsprechend anzuwenden, wenn der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft unentgeltlich oder zu einem zu niedrigen Entgelt Wirtschaftsgüter zur Nutzung überläßt oder andere Leistungen erbringt. ⁷Vgl. BFH-Urteil vom 14.3.1989 (BStBl II S. 633).

37. Verluste bei Körperschaften

Steuerlicher Verlust

(1) ¹Die abziehbaren Aufwendungen (§ 9 KStG) und die nichtabziehbaren Aufwendungen (§ 10 KStG) sind bereits vor der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu berücksichtigen und erhöhen oder verringern den steuerlichen Verlust. ²Vgl. BFH-Urteil vom 21.10.1981 (BStBl 1982 II S. 177) und Abschnitt 24. ³Durch das zuzurechnende Einkommen von Organgesellschaften nach den §§ 14, 17 oder 18 KStG erhöht oder verringert sich der steuerliche Verlust.

(2) ¹Einkünfte, die auf Grund einer sachlichen Steuerbefreiung nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, z.B. steuerfreie Sanierungsgewinne (§ 3 Nr. 66 EStG), steuerfreie Zinseinnahmen (§ 3a EStG), außer Ansatz bleibende ausländische Schachtelgewinne, steuerfreie Veräußerungsgewinne (§ 16 Abs. 4 EStG), dürfen weder mit einem ohne sie in demselben Veranlagungszeitraum entstehenden Verlust noch mit einem abziehbaren Verlust aus einem anderen Veranlagungszeitraum verrechnet werden. ²Das gleiche gilt hinsichtlich der dem Abzug vom Kapitalertrag unterliegenden Zinseinnahmen im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 5 EStG, für die die Körperschaftsteuer nach § 50 Abs. 1 Nr. 3 KStG durch den Steuerabzug abgegolten ist und die deshalb bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens abgesetzt werden.

(3) ¹Die Freibeträge nach den §§ 24 und 25 KStG sind erst von dem nach dem Verlustabzug verbleibenden Einkommen abzuziehen. ²Vgl. Abschnitt 24.

Verbot des Verlustabzugs beim Mantelkauf

(4) Wegen des Verbots des Verlustabzugs beim Mantelkauf vgl. BMF-Schreiben vom 11.6.1990 (BStBl I S. 252) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

38. Mitgliederbeiträge

(1) ¹Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 6 KStG sind Beiträge, die die Mitglieder einer Personenvereinigung lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der Satzung zu entrichten haben. ²Sie dürfen der Personenvereinigung nicht für die Wahrnehmung besonderer geschäftlicher Interessen oder für Leistungen zugunsten ihrer Mitglieder zufließen. ³Vgl. BFH-Urteile vom 29.8.1973 (BStBl 1974 II S. 60) und vom 28.6.1989 (BStBl 1990 II S. 550).

(2) ¹Mitgliederbeiträge, die auf Grund der Satzung erhoben werden, bleiben bei der Ermittlung des Einkommens von unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Personenvereinigungen außer Ansatz (§ 8 Abs. 6 KStG). ²Es genügt, daß eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

1. Die Satzung bestimmt Art und Höhe der Mitgliederbeiträge.
2. Die Satzung sieht einen bestimmten Berechnungsmaßstab vor.
3. Die Satzung bezeichnet ein Organ, das die Beiträge der Höhe nach erkennbar festsetzt.

³Vgl. hierzu RFH-Urteile vom 2.4.1940 (RStBl S. 611) und vom 20.12.1940 (RStBl 1941 S. 69).

(3) ¹Dient eine Personenvereinigung auch der wirtschaftlichen Förderung der Einzelmitglieder, so sind die Beiträge an diese Vereinigung insoweit keine Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 6 KStG, sondern pauschalisierte Gegenleistungen für die Förderung durch die Vereinigung, und zwar auch dann, wenn die Vereinigung keinen wirtschaftlichen Geschäfts-

betrieb ausübt. ²In diesem Fall sind die Mitgliederbeiträge durch Schätzung in einen steuerfreien Teil (reine Mitgliederbeiträge) und in einen steuerpflichtigen Teil (pauschalisierte Gegenleistungen) aufzuteilen. ³Vgl. BFH-Urteile vom 5.6.1953 (BStBl III S. 212), vom 16.11.1954 (BStBl 1955 III S. 12), vom 12.7.1955 (BStBl III S. 271), vom 9.2.1965 (BStBl III S. 294) und vom 8.6.1966 (BStBl III S. 632).

(4) ¹Bei Versicherungsunternehmen ist die Vorschrift des § 8 Abs. 6 KStG auf Leistungen der Mitglieder, die ein Entgelt für die Übernahme der Versicherung darstellen, nicht anzuwenden. ²Bei Versicherungsverträgen auf Gegenseitigkeit können jedoch steuerfreie Mitgliederbeiträge in Betracht kommen, z.B. Eintrittsgelder unter besonderen Voraussetzungen. ³Vgl. BFH-Urteil vom 21.4.1953 (BStBl III S. 175).

(5) ¹Bei Genossenschaften kann das von den Mitgliedern gezahlte einmalige Eintrittsgeld in vollem Umfang als Mitgliederbeitrag nach § 8 Abs. 6 KStG steuerfrei sein. ²Der mit dem Eintritt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwand ist dann aber bis zur Höhe des Eintrittsgeldes nicht abziehbar (§ 3c EStG). ³Vgl. BFH-Urteil vom 19.2.1964 (BStBl III S. 277). ⁴Ein mittelbarer Zusammenhang reicht nicht aus. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 11.10.1989 (BStBl 1990 II S. 88).

39. Haus- und Grundeigentümervereine, Mietervereine

(1) ¹Die Mitgliederbeiträge zu Haus- und Grundeigentümervereinen sowie zu Mietervereinen enthalten in der Regel Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile, z.B. Rechtsberatung, Prozeßvertretung. ²Sie sind deshalb keine reinen Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 6 KStG. ³Vgl. BFH-Urteil vom 5.6.1953 (BStBl III S. 212). ⁴Um eine einfache und gleichmäßige Besteuerung der in Satz 1 bezeichneten Vereine zu gewährleisten, ist bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliederbeiträge von den steuerpflichtigen Beiträgen sowie bei der Berechnung der hiervon abzuziehenden Ausgaben wie folgt zu verfahren:

1. ¹Von den eigenen Beitragseinnahmen (= gesamte Beitragseinnahmen abzüglich der an übergeordnete Verbände abgeführten Beträge) sind 20 v.H. als steuerpflichtige Einnahmen anzusehen. ²Erhebt der Verein neben den Beiträgen besondere Entgelte, z.B. für Prozeßvertretungen, so sind diese Entgelte den steuerpflichtigen Einnahmen voll hinzuzurechnen.
2. ¹Von den Ausgaben des Vereins, die mit den eigenen Beitragseinnahmen und den daneben erhobenen besonderen Entgelten in unmittelbarem Zusammenhang stehen, ist der Teil abzuziehen, der dem Verhältnis der steuerpflichtigen Einnahmen zu den eigenen Beitragseinnahmen zuzüglich der daneben erhobenen besonderen Entgelte entspricht. ²Werden jedoch die mit den steuerpflichtigen Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben gesondert ermittelt, so sind die gesondert ermittelten Ausgaben abzuziehen.
3. ¹Übersteigen die abzuziehenden Ausgaben die steuerpflichtigen Einnahmen ständig, d.h. in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren, so ist erkennbar, daß der als steuerpflichtig behandelte Betrag von 20 v.H. der eigenen Beitragseinnahmen zu niedrig ist. ²Er ist dann angemessen so zu erhöhen, daß im Durchschnitt mehrerer Jahre die abziehbaren Ausgaben nicht höher als die steuerpflichtigen Einnahmen sind. ³Vgl. BFH-Urteil vom 9.2.1965 (BStBl III S. 294).

Beispiel:

	DM	DM
Vereinnahmte Mitgliederbeiträge		130.000
An den Landesverband sind abgeführt		- 30.000
Eigene Beitragseinnahmen		100.000
Steuerpflichtige Einnahmen: 20 v.H. von 100.000 DM =	20.000	
Entgelte für Prozeßvertretungen	+ 4.000	24.000
Die Ausgaben, die mit den eigenen Beitragseinnahmen (100.000 DM) und den Entgelten für Prozeßvertretungen (4.000 DM) zusammenhängen, betragen 90.000 DM. Abzuziehen sind		
	90.000 x 24.000	= 20.769
	104.000	
	Überschuß	3.231

Würden die gesondert festgestellten abziehbaren Ausgaben 27.000 DM betragen und würde sich weiter ergeben, daß die Ausgaben auch in den vorangegangenen Jahren die steuerpflichtigen Einnahmen überstiegen haben, so müßte der Satz von 20 v.H. angemessen erhöht werden.

(2) Die übrigen steuerpflichtigen Einkünfte, z.B. aus dem Verkauf von Vordrucken und Altmaterial, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung, sind nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln.

40. Sonstige Vereine und Einrichtungen

(1) ¹Die von Obst- und Gartenbauvereinen erhobenen Mitgliederbeiträge enthalten in der Regel Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile. ²Sie sind deshalb keine reinen Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 6 KStG. ³Bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliederbeiträge von den steuerpflichtigen Beträgen ist Abschnitt 39 entsprechend anzuwenden.

(2) ¹Die von den Kleingärtner- und Siedlervereinen erhobenen Beiträge enthalten in der Regel keine Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile. ²Im allgemeinen bestehen deshalb aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung keine Bedenken, diese Beiträge ohne Prüfung als Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 6 KStG anzusehen.

(3) ¹Sind Tierzuchtverbände oder Vattertierhaltungsvereine nicht steuerbegünstigt und infolgedessen nicht nur mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, sondern in vollem Umfang steuerpflichtig, dann werden die Beiträge der Mitglieder zum großen Teil keine steuerfreien Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 6 KStG sein, weil sie Entgelte der Mitglieder für wirtschaftliche Leistungen enthalten. ²Aus Vereinfachungsgründen ist bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliederbeiträge von den steuerpflichtigen Beträgen wie folgt zu verfahren: ³Die Beitragseinnahmen sind nur in Höhe von 50 v.H. als steuerpflichtig zu behandeln. ⁴Die mit den Beitragseinnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Ausgaben sind dementsprechend nur mit 50 v.H. zu berücksichtigen. ⁵Zu den Beitragseinnahmen gehören außer den Mitgliederbeiträgen auch die Beträge, die nicht laufend, sondern einmalig als sogenannte Gebühren entrichtet werden, z.B. für die Herdbucheintragungen, für den Nachweis der Abstammung, für die Anerkennung und Umschreibung, für die Vermittlung des Absatzes von Zuchttieren, für das Brennen von Vieh, für Ohrmarken und Geflügelringe und Deckgelder von Mitgliedern. ⁶Voraussetzung ist, daß diese Gebühren nach Art und Höhe in der Satzung oder in der Gebührenordnung genau bestimmt sind. ⁷Im übrigen sind die steuerpflichtigen Einkünfte, z.B. aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG, nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln.

(4) Die Bestimmungen in Absatz 3 gelten nicht für die Verbände und Vereine der Pelztierzüchter.

(5) ¹Einrichtungen zur Förderung des Fremdenverkehrs können Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder Personenvereinigungen sein. ²Im ersten Fall können sie eine Steuerbefreiung für Mitgliederbeiträge nicht in Anspruch nehmen. ³Vgl. RFH-Urteil vom 20.5.1941 (RStBl S. 506). ⁴Im zweiten Fall sind die Beiträge oft keine reinen Mitgliederbeiträge (§ 8 Abs. 6 KStG), weil sie auch Entgelte der Mitglieder für wirtschaftliche Vorteile enthalten. ⁵Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, in diesen Fällen nur 25 v.H. der Beitragseinnahmen als steuerpflichtige Einnahmen zu behandeln. ⁶Die Ausgaben, die mit den Beitragseinnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind dementsprechend nur mit 25 v.H. abzuziehen. ⁷Abschnitt 39 ist entsprechend anzuwenden. ⁸Im übrigen sind die steuerpflichtigen Einkünfte, z.B. aus dem Verkauf von Zeitungen oder Fahrkarten, nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln. ⁹Die Zuschüsse, die gemeindliche Fremdenverkehrseinrichtungen von den Gemeinden erhalten, sind steuerfrei zu lassen.

(6) ¹Die von Lohnsteuerhilfevereinen (vgl. Abschnitt 8 Abs. 2) erhobenen Beiträge sind in vollem Umfang steuerpflichtige Entgelte für Gegenleistungen der Vereine an ihre Mitglieder. ²Vgl. BFH-Urteil vom 29.8.1973 (BStBl 1974 II S. 60).

Zu § 8 a

40a. Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Zur steuerlichen Behandlung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.1994 (BStBl 1995 I S. 25, 176) und die entsprechenden Erlasse der Länder.

Zu § 8 b

41. Beteiligung an ausländischen Gesellschaften

A. Durchleitung von Auslandserträgen (§ 8 b Abs. 1 KStG)

Begünstigte Ausschüttungen

(1) ¹Für Ausschüttungen aus dem Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG (EK 01) ist nach § 40 Satz 1 Nr. 1 KStG die Ausschüttungsbelastung nicht herzustellen. ²Kapitalertragsteuer ist jedoch einzubehalten (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG). ³Die Verwendung von EK 01 ist in der Steuerbescheinigung nach § 44 oder nach § 45 KStG gesondert auszuweisen (§ 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 KStG). ⁴Ist Empfängerin eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 oder 6 KStG, bleiben die Ausschüttungen, soweit diese nach der Steuerbescheinigung aus dem Teilbetrag EK 01 stammen, bei der Ermittlung ihres Einkommens außer Ansatz. ⁵Die Höhe der Beteiligung an der ausschüttenden Körperschaft ist unerheblich. ⁶In der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals sind diese Ausschüttungserträge in den Teilbetrag EK 01 einzustellen (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG).

Begünstigter Personenkreis

(2) ¹Ausschüttungsempfänger müssen unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 oder 6 KStG sein. ²Nicht nach § 8 b Abs. 1 KStG begünstigt sind insbesondere natürliche Personen und Personenvereinigungen, sonstige juristische Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG), nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG), ausländische Körperschaften, die im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind (BFH-Urteil vom 23.06.1992, BStBl II S. 972) sowie beschränkt steuerpflichtige Körperschaften. ³Nicht begünstigt sind auch steuerbefreite Körperschaften. ⁴Das gilt auch, wenn eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft die Beteiligung an der ausschüttenden Körperschaft in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hält und die Bezüge dort anfallen (§ 8 b Abs. 1 Satz 4 KStG).

(3) Fallen die Bezüge bei einer Organgesellschaft an, bleiben sie nach § 15 Nr. 3 KStG außer Ansatz, wenn der Organträger zu dem nach § 8 b Abs. 1 KStG begünstigten Personenkreis gehört. ²Ist der Organträger eine Personengesellschaft, ist § 8 b Abs. 1 KStG nur insoweit anzuwenden, als das zuzurechnende Einkommen auf einen Gesellschafter entfällt, der zu dem begünstigten Personenkreis gehört.

Verbot der Berücksichtigung ausschüttungsbedingter Gewinnminderungen

(4) ¹Nach § 8 b Abs. 1 Satz 3 KStG sind Gewinnminderungen bei der empfangenden Körperschaft, die durch Teilwertabschreibungen auf die Anteile an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft oder durch Veräußerung der Beteiligung oder bei Auflösung oder Herabsetzung des Nennkapitals dieser Kapitalgesellschaft entstehen, nicht zu berücksichtigen, soweit sie auf die bei der Einkommensermittlung außer Ansatz gebliebenen Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind. ²Kann glaubhaft gemacht werden, daß der Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Verlust aus der Veräußerung der Beteiligung, bei Auflösung oder Herabsetzung des Nennkapitals dieser Kapitalgesellschaft auf anderen Ursachen als auf einer vorangegangenen Gewinnausschüttung beruht, z.B. auf Verlusten der Gesellschaft oder der Verringerung ihrer stillen Reserven, ist die Gewinnminderung vorbehaltlich anderer Vorschriften (§ 2 a Abs. 1 Nr. 3, 6 Buchstabe c, 7 EStG, § 50 c EStG, § 8 b Abs. 6 KStG) steuerlich zu berücksichtigen. ³Beruht die Gewinnminderung auf mehreren Ursachen, ist davon auszugehen, daß sie vorrangig auf andere Gründe als auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen ist.

B. Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften (§ 8 b Abs. 2 und 3 KStG)

Begünstigte Veräußerungsgewinne

(5) ¹Nach § 8 b Abs. 2 KStG bleiben Gewinne, die beim Anteilseigner aus einer Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft entstehen, bei der Ermittlung seines Einkommens außer Ansatz. ²Veräußerung ist jede Übertragung von Anteilen gegen Entgelt. ³Hierzu gehören auch ein gewinnrealisierender Tausch gegen ein anderes Wirtschaftsgut und ein Gewinn aus der Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. ⁴Nicht als Veräußerung gilt eine verdeckte Einlage. ⁵Teile des Veräußerungsgewinns, die als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln sind, sind nicht begünstigt. ⁶Begünstigt sind dagegen Gewinne, die ein Anteilseigner bei einer Liquidation der ausländischen Gesellschaft oder durch eine bei ihr vorgenommene Kapitalherabsetzung erzielt. ⁷Die steuerfreien Gewinne sind bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals in den Teilbetrag EK 01 einzustellen (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG).

Begünstigter Personenkreis

(6) Anders als nach § 8 b Abs. 1 KStG werden nach § 8 b Abs. 2 KStG auch Gewinne begünstigt, die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Körperschaft i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 oder 6 KStG anfallen.

Weitere Voraussetzungen für die Anwendung des § 8 b Abs. 2 KStG

(7) ¹Die Anwendbarkeit des § 8 b Abs. 2 KStG richtet sich nach den Tatbestandsvoraussetzungen für Schachtelvergünstigungen ²Hierzu gilt im einzelnen folgendes:

1. Die Steuerbefreiung kann auch in Anspruch genommen werden, wenn in dem maßgeblichen DBA ein Schachtelprivileg nur für Kapitalgesellschaften vereinbart wurde.
2. Der Begriff der ausländischen Gesellschaft bestimmt sich nach dem maßgeblichen DBA bzw. nach § 26 KStG.
3. Die Anknüpfung an die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 b Abs. 5 KStG sowie des § 26 Abs. 2 oder 3 KStG hat zur Folge, daß Anteilsveräußerungen nur begünstigt sind, wenn eine wesentliche Beteiligung von mindestens 10 v.H. an einer ausländischen Gesellschaft besteht.
4. Ist nur die Möglichkeit der indirekten Steueranrechnung nach § 26 Abs. 2 a KStG gegeben, ist der Veräußerungsgewinn nicht begünstigt.
5. Bei Veräußerung vor Ablauf einer im maßgeblichen DBA geforderten Mindestbesitzzeit ist der Veräußerungsgewinn nicht begünstigt.
6. Ist die Steuerfreistellung nach dem maßgeblichen DBA bzw. nach § 26 Abs. 2 und 3 KStG von Aktivitätsklauseln abhängig, ist der Veräußerungsgewinn nur begünstigt, soweit diese seit Gründung der Gesellschaft oder während der letzten 5 Jahre vor und im Veranlagungszeitraum, in dem der zu begünstigende Vorgang erfolgt, erfüllt waren.

Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn bei vorangegangener Teilwertabschreibung

(8) Nach § 8 b Abs. 2 Satz 1 KStG ist die Begünstigung insoweit ausgeschlossen, als auf den der Veräußerung zugrunde liegenden Anteil in früheren Jahren eine Teilwertabschreibung erfolgt ist, die bei der inländischen Gewinnermittlung zu einer Gewinnminderung geführt hat, und soweit diese Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines höheren Teilwerts in den Folgejahren oder durch Anwendung des § 8 b Abs. 6 KStG wieder ausgeglichen wurde.

Beispiel:

Die unbeschränkt steuerpflichtige X-GmbH hat im Jahre 1975 alle Anteile an der US-Corporation für 1,5 Mio. DM erworben. Im Jahre 1995 veräußert sie die Beteiligung für 2,5 Mio. DM.

Bilanz- und Beteiligungswert der US-Corporation haben sich bei der X-GmbH wie folgt entwickelt:

	<u>DM</u>
Aktivierung Anschaffungskosten zum 31.12.1975	1.500.000
1982 - Teilwertabschreibung wegen anhaltender Verluste	<u>500.000</u>
Bilanzwert 31.12.1982	1.000.000
1987 - Teilwertabschreibung wegen hoher Forderungsverluste	<u>300.000</u>
Bilanzwert 31.12.1987/31.12.1994	700.000
Veräußerungserlös 1995	<u>2.500.000</u>
Veräußerungsgewinn 1995	1.800.000
Davon steuerpflichtig (= Rückgängigmachung gewinnwirksamer Teilwertabschreibungen 1982 und 1987)	<u>800.000</u>
Davon bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu lassen (§ 8 b Abs. 2 KStG, Zugang EK 01)	1.000.000

(9) Bei Veräußerung eines Teils der Beteiligung ist zur Ermittlung des nach § 8 b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns grundsätzlich davon auszugehen, daß vorangegangene Teilwertabschreibungen und -aufstockungen die gesamte im Veräußerungszeitpunkt vorhandene Beteiligung betroffen haben.

Veräußerungsverluste

(10) ¹Verluste, die bei der Veräußerung, Auflösung oder Kapitalherabsetzung hinsichtlich der nach § 8 b Abs. 2 KStG begünstigten Auslandsbeteiligung entstehen, sind einkommensmindernd zu berücksichtigen. ²Das gilt nicht für Verluste, die nach anderen Vorschriften nicht berücksichtigt werden können (z.B. nach § 2 a Abs. 1 Nr. 3, 4 und 7 EStG oder nach § 8 b Abs. 6 Nr. 2 KStG).

Ausschluß der Steuerbefreiung bei vorangegangenen Einbringungsvorgängen

(11) ¹Nach § 8 b Abs. 3 KStG sind Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft nicht begünstigt, wenn die Anteile durch Einbringungsvorgänge nach § 20 Abs. 1 S. 2 oder § 23 UmwStG zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert erworben wurden und die Veräußerung innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Zeitpunkt der Einbringung stattfindet; entsprechendes gilt bei Auflösung oder Kapitalherabsetzung.

Beispiele:

1. Eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft bringt inländisches oder ausländisches Betriebsvermögen nach § 23 UmwStG zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in eine EU-Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die Anteile an der EU-Kapitalgesellschaft werden innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren veräußert.
2. Eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft bringt Anteile an einer anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft nach § 23 UmwStG zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in eine EU-Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein und veräußert die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren.
3. In eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft werden im Rahmen einer Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 2 oder § 23 Abs. 4 UmwStG Anteile an einer Auslandsgesellschaft zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht; der Einbringende unterlag mit den eingebrachten Anteilen der deutschen Besteuerungshoheit, ohne zu den nach § 8 b Abs. 2 KStG begünstigten Körperschaften zu gehören. Anschließend veräußert die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft die Auslandsbeteiligung innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren.

² Waren die Anteile an der ausländischen Gesellschaft selbst Gegenstand der Einbringung in eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, die später die Gewinne im Sinne des § 8 b Abs. 2 KStG erzielt, bleibt es bei der steuerlichen Begünstigung ohne Berücksichtigung des Zeitraums von sieben Jahren, wenn der Einbringende zu den begünstigten Körperschaften nach § 8 b Abs. 2 KStG gehört, d.h. wenn schon der Einbringende die Befreiung nach § 8 b Abs. 2 KStG hinsichtlich dieser Anteile für sich in Anspruch hätte nehmen können. ³ § 8 b Abs. 3 Nr. 2 KStG schließt die Steuerfreiheit nur für die Fälle aus, in denen der Einbringende nicht zu den nach § 8 b Abs. 2 KStG begünstigten Körperschaften gehört.

Beispiel:

In eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft werden im Rahmen einer Einbringung nach § 20 Abs. 1 Satz 2 oder § 23 Abs. 4 UmwStG Anteile an einer EU-Kapitalgesellschaft zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht. Der Einbringende unterlag mit den eingebrachten Anteilen der deutschen Besteuerungshoheit und gehörte zu den nach § 8 b Abs. 2 KStG begünstigten Körperschaften. Anschließend veräußert die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren. Für die Veräußerung ist § 8 b Abs. 2 KStG anwendbar, weil auch eine Veräußerung durch den Einbringenden selbst steuerlich begünstigt gewesen wäre.

C. Inländische Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften

(§ 8 b Abs. 4 KStG)

Begünstigte Ausschüttungserträge aus Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften

(12) ¹§ 8 b Abs. 4 Satz 1 KStG regelt die steuerliche Behandlung der Gewinnanteile aus einer wesentlichen Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die einer inländischen gewerblichen Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft zuzurechnen sind. ²Danach bleiben diese Gewinnanteile bei der Ermittlung des Einkommens, das der inländischen gewerblichen Betriebsstätte zuzurechnen ist, unter bestimmten Voraussetzungen außer Ansatz (Steuerfreistellung). ³Die Steuerfreistellung wird in dem Umfang gewährt, wie dies nach einem DBA in Verbindung mit § 8 b Abs. 5 KStG (Mindestbeteiligung 10 v.H.) der Fall wäre, wenn die Gewinnanteile an eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ausgeschüttet worden wären. ⁴Damit wird die inländische gewerbliche Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft gleichgestellt. ⁵Wird nach dem maßgeblichen DBA das Schachtelprivileg nur Kapitalgesellschaften eingeräumt, sind auch nur Betriebsstätten ausländischer Kapitalgesellschaften nach § 8 b Abs. 4 KStG begünstigt.

Nicht begünstigte Ausschüttungserträge aus weiter ausgeschüttetem EK 01

(13) Nicht nach § 8 b Abs. 4 KStG begünstigt sind Erträge, für die bei der ausschüttenden inländischen Körperschaft der Teilbetrag EK 01 als verwendet gilt.

Begünstigte Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften

(14) ¹§ 8 b Abs. 4 Satz 2 KStG stellt die inländische Betriebsstätte einer ausländischen Körperschaft der inländischen Körperschaft auch hinsichtlich der Gewinne und Verluste aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländischen Gesellschaft oder bei deren Auflösung oder Herabsetzung von Nennkapital gleich. ²Dies gilt jedoch nur, wenn auch die übrigen Voraussetzungen der Befreiung nach § 8 b Abs. 4 Satz 1 KStG vorliegen. ³Nach § 8 b Abs. 4 Satz 3 KStG muß die Beteiligung der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft an der ausländischen Gesellschaft während des in § 8 b Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 3 KStG enthaltenen Mindestzeitraums zum Betriebsvermögen der inländischen gewerblichen Betriebsstätte gehört haben.

(15) Die Befreiung nach § 8 b Abs. 2 KStG wird z.B. in folgenden Fällen nicht gewährt (§ 8 b Abs. 4 Satz 2 i.V.m. Abs. 3):

1. Die ausländische Gesellschaft bringt eine in ihrer inländischen Betriebsstätte gehaltene Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft in eine EU-ausländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die Anteile an der ausländischen Gesellschaft sind ebenfalls Betriebsvermögen der inländischen Betriebsstätte und werden innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren veräußert.

2. Eine ausländische Personengesellschaft mit Betriebsstätte im Inland, zu deren Vermögen die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft gehört, bringt diese Beteiligung in eine inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die inländische Gesellschaft veräußert dann die Anteile an der Auslandsgesellschaft innerhalb von sieben Jahren.

D. Verbot des Betriebsausgabenabzugs

(16) Auf Kosten im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Beteiligung, aus der die nach § 8 b Abs. 1 und 2 KStG steuerfreien Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne stammen, ist § 3 c EStG anzuwenden.

E. Erweiterung des DBA-Schachtelprivilegs durch Absenkung der Mindestbeteiligungsquote (§ 8 b Abs. 5)

(17) ¹Werden Ausschüttungserträge aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer unter der Voraussetzung einer Mindestbeteiligung ausgenommen, gilt die Befreiung unabhängig von der im Abkommen vereinbarten Mindestbeteiligung bereits bei einer Beteiligung von mindestens 10 v.H. ²Die übrigen Voraussetzungen des DBA für eine Befreiung der Gewinnanteile bleiben unberührt. ³Im Falle der Befreiung des Gewinnanteils scheiden eine Steueranrechnung (§ 26 Abs. 1 bis 3,5 KStG) und ein Abzug ausländischer Steuern bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 26 Abs. 6 KStG i.V. mit § 34 c Abs. 2, 3 und 6 EStG) aus.

F. Ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen bei zwischenstaatlichen Schachtelvergünstigungen (§ 8 b Abs. 6 KStG)

(18) ¹Nach § 8 b Abs. 6 KStG werden bei Schachtelbeteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften Gewinnminderungen durch Teilwertabschreibungen, durch Veräußerungen, durch die Auflösung oder durch die Herabsetzung des Nennkapitals steuerlich nicht berücksichtigt, soweit sie auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind. ²Die Nichtberücksichtigung der ausschüttungsbedingten Gewinnminderungen ist der Höhe nach begrenzt auf den Betrag, den die inländische Muttergesellschaft als Teil der Anschaffungskosten der Beteiligung für im Zeitpunkt des Erwerbs vorhandene offene Rücklagen und stille Reserven der ausländischen Tochtergesellschaft aufgewendet hat. ³Entsprechendes gilt für nachträgliche Änderungen des Beteiligungsansatzes, insbesondere durch verdeckte Einlagen. ⁴Kann glaubhaft gemacht werden, daß der Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Verlust aus der Veräußerung der Beteiligung, bei Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals der ausländischen Gesellschaft auf anderen Ursachen als auf einer vorangegangenen Gewinnausschüttung beruht, z.B. auf Verlusten der Kapitalgesellschaft oder auf der Verringerung ihrer stillen Reserven, ist die Gewinnminderung steuerlich zu berücksichtigen. ⁵Beruht die Gewinnminderung auf mehreren Ursachen, ist davon auszugehen, daß sie vorrangig auf andere Gründe als auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen ist.

Zu § 9

42. Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

(1) ¹Für die Frage der Abziehbarkeit der Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gelten die §§ 48 und 50 EStDV sowie die Anweisungen in den R 111 und 113 und den Anlagen 4 und 7 EStR entsprechend.

(2) ¹Die Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 KStG in der im Gesetz genannten Höhe bei der Einkunftsermittlung abzuziehen. ²Entsprechend erhöhen sie einen abziehbaren Verlust. ³Vgl. BFH-Urteil vom 21.10.1981 (BStBl 1982 II S. 177).

(3) Die Vorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bezieht sich auch im Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahrs auf die Ausgaben im Wirtschaftsjahr.

(4) Für die Berechnung des Höchstbetrags der abziehbaren Spenden ist entweder das Einkommen des Veranlagungszeitraums oder die Summe der gesamten Umsätze und der Löhne und Gehälter des Kalenderjahrs maßgebend.

(5) ¹In Organschaftsfällen ist § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG auch bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft anzuwenden (vgl. § 15 KStG). ²Dementsprechend bleibt beim Organträger das zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Spenden außer Betracht. ³Als Summe der gesamten Umsätze im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gelten beim Organträger und bei der Organgesellschaft auch in den Fällen, in denen umsatzsteuerrechtlich ein Organschaftsverhältnis vorliegt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), jeweils nur die eigenen Umsätze. ⁴Für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Spenden beim Organträger sind die Umsätze der Organgesellschaft demnach dem Organträger nicht zuzurechnen. ⁵Andererseits sind bei der Organgesellschaft für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Spenden ihre eigenen Umsätze maßgebend, obwohl die Organgesellschaft nicht Unternehmer im Sinne von § 2 UStG ist und daher umsatzsteuerrechtlich keine steuerbaren Umsätze hat.

(6) ¹Die Anerkennung als Spende kommt nicht in Betracht, wenn die als Spende bezeichnete Zuwendung eines Betriebs gewerblicher Art an die ihn tragende juristische Person des öffentlichen Rechts eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt. ²Vgl. BFH-Urteil vom 12.10.1978 (BStBl 1979 II S. 192). ³Die Entscheidung darüber, ob es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt, hängt von den Umständen des einzelnen Falles ab. ⁴Leitet eine juristische Person des öffentlichen Rechts die ihr zur Erfüllung eines gemeinnützigen Zwecks von ihrem Betrieb gewerblicher Art gemachte Zuwendung an eine der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 KStG bezeichneten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen weiter, die nicht die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllt, so liegt keine abziehbare Spende vor. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 5.6.1962 (BStBl III S. 355). ⁶Zuschüsse einer Sparkasse zur Zinsverbilligung von Darlehen an Gemeinden und Schulverbände können abziehbare Spenden sein. ⁷Vgl. BFH-Urteil vom 15.5.1968 (BStBl II S. 629). ⁸Macht eine Sparkasse ihrem Gewährträger oder einer dem Gewährträger nahestehenden Person eine Zuwendung, so liegt keine abziehbare Spende, sondern eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn die Sparkasse bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters die Spende einer fremden Körperschaft nicht gegeben hätte. ⁹Vgl. BFH-Urteile vom 21.1.1970 (BStBl II S. 468) und vom 1.12.1982 (BStBl 1983 II S. 150). ¹⁰Nach der Rechtsprechung ist eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, soweit die an den Gewährträger geleisteten Spenden den durchschnittlichen Betrag an Spenden übersteigen, den die Sparkasse an Dritte gespendet hat. ¹¹Dabei ist

grundsätzlich auf die Fremdspenden des Wirtschaftsjahrs, in dem die Spende an den Gewährträger geleistet wurde, und der beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre abzustellen.

¹²Lediglich für den Fall, daß sich aus der Einbeziehung eines weiter zurückreichenden Zeitraums von nicht mehr als 5 Wirtschaftsjahren eine höhere Summe an durchschnittlichen Fremdspenden ergibt, ist dieser Zeitraum maßgebend. ¹³Eine Einbeziehung eines Zeitraums, der nach Ablauf des zu beurteilenden Wirtschaftsjahrs liegt, ist nicht möglich. ¹⁴Vgl. BFH-Urteil vom 9.8.1989 (BStBl 1990 II S. 237) und die dort zitierte Rechtsprechung.

¹⁵Ausgaben, die nach dem BFH-Urteil vom 1.2.1989 (BStBl II S. 471) als Einkommensverteilung anzusehen sind, bleiben bei der Vergleichsrechnung unberücksichtigt. ¹⁶Gibt eine Sparkasse die Spende an einen Dritten und erfüllt sie damit eine Aufgabe, die sich der Gewährträger - wenn auch ohne gesetzliche Verpflichtung - in rechtsverbindlicher Weise gestellt hat, so kann darin eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gewährträger durch mittelbare Zuwendung liegen. ¹⁷Vgl. BFH-Urteile vom 19.6.1974 (BStBl II S. 586) und vom 8.4.1992 (BStBl II S. 849). ¹⁸Zu der Frage, ob verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gewährträger vorliegen, wenn eine Sparkasse diesem Zinsaufbesserungen für Einlagen und Zinsrückvergütungen für ausgereichte Darlehen gewährt, vgl. BFH-Urteil vom 1.12.1982 (BStBl 1983 II S. 152).

(7) ¹Ist ein Landkreis Gewährträger, so sind bei der Prüfung, ob die Spenden an den Gewährträger die an Dritte übersteigen, die Spenden zugunsten der kreisangehörigen Gemeinden grundsätzlich als Fremdspenden zu berücksichtigen. ²Vgl. BFH-Urteil vom 8.4.1992 (BStBl II S. 849).

(8) ¹Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die im übrigen wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG), ist kein selbständiges Steuersubjekt. ²Spenden, die ein solcher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb an diese Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zur Förderung deren gemeinnütziger Zwecke gibt, sind deshalb Gewinnverwendungen. ³Die Spenden dürfen deshalb die Einkünfte aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht mindern.

(9) ¹Spenden, die gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) aus ihrem der Besteuerung unterliegenden Einkommen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben Empfängern zuwenden, die die Voraussetzungen des § 48 Abs. 3 EStDV erfüllen, sind auch abziehbar, wenn die Empfänger der Spenden gleichartige gemeinnützige Zwecke wie die Spenderin verfolgen. ²Vgl. BFH-Urteil vom 3.12.1963 (BStBl 1964 III S. 81). ³Das zu versteuernde Einkommen einer teilweise von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft darf nicht durch Spenden gemindert werden, die aus dem steuerfreien Bereich der Körperschaft stammen. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 13.3.1991 (BStBl II S. 645).

Zu § 10

43. Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen

(1) ¹Zu den Steuern im Sinne des § 10 Nr. 2 KStG gehören auch die ausländische Quellensteuer, die Erbschaftsteuer und die Erbersatzsteuer. ²Vgl. BFH-Urteile vom 25.4.1990 (BStBl II S. 1086), vom 16.5.1990 (BStBl II S. 920) und vom 14.9.1994 (BStBl 1995 II S. 207). ³Hierzu zählt auch der Solidaritätszuschlag. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 9.11.1994 (BStBl 1995 II S. 305).

(2) Wegen der körperschaftsteuerlichen Behandlung der Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch bei verdeckten Gewinnausschüttungen vgl. Abschnitt 31 Abs. 10.

(3) ¹Das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG gilt auch für die auf die dort genannten Steuern entfallenden Nebenleistungen, z.B. Säumniszuschläge (§ 240 AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO), Kosten der Vollstreckung (§§ 337 bis 345 AO). ²Zum Abzugsverbot von Hinterziehungszinsen vgl. BFH-Urteil vom 7.12.1994 (BStBl 1995 II S. 477). ³Dagegen sind die Zinsen auf Steuerforderungen nach § 233 a AO (Nachforderungszinsen), § 234 AO (Stundungszinsen) und § 237 AO (Aussetzungszinsen) abziehbar. ⁴Wegen der Stundungszinsen vgl. BFH-Urteil vom 23.11.1988 (BStBl 1989 II S. 116).

(4) ¹Prozeßzinsen auf Erstattungsbeträge (§ 236 AO) gehören zu den steuerpflichtigen Einnahmen. ²Vgl. BFH-Urteil vom 18.2.1975 (BStBl II S. 568).

44. Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile

¹Das steuerrechtliche Abzugsverbot für Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile betrifft in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen. ²Vgl. R 120 EStR. ³Geldstrafen sowie Auflagen oder Weisungen sind nach deutschem Strafrecht gegenüber juristischen Personen nicht zulässig. ⁴Gegen juristische Personen können jedoch sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, verhängt werden (§ 75 StGB). ⁵In Betracht kommt insbesondere die Einziehung von Gegenständen nach § 74 StGB. ⁶Nicht unter das Abzugsverbot fallen die mit den Rechtsnachteilen zusammenhängenden Verfahrenskosten, insbesondere Gerichts- und Anwaltskosten.

45. Vergütungen für die Überwachung der Geschäftsführung

(1) ¹Vergütungen für die Überwachung der Geschäftsführung (Aufsichtsratsvergütungen) sind alle Leistungen, die als Entgelt für die Tätigkeit gewährt werden. ²Hierzu gehören auch Tagegelder, Sitzungsgelder, Reisegelder und sonstige Aufwandsentschädigungen. ³Unter das teilweise Abzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG fällt jedoch nicht der dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied aus der Wahrnehmung seiner Tätigkeit erwachsene tatsächliche Aufwand, soweit ihm dieser Aufwand gesondert erstattet worden ist. ⁴Der einem Beamten erwachsene tatsächliche Aufwand bemißt sich nicht nach den beamtenrechtlichen Vorschriften über die Ablieferungsspflicht der Vergütung. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 12.1.1966 (BStBl III S. 206).

(2) ¹Unterliegt die Aufsichtsratsvergütung bei der Umsatzsteuer der Regelbesteuerung und nimmt die Körperschaft den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG in Anspruch, so ist bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft die Hälfte des Nettobetrags der Aufsichtsratsvergütung - ohne Umsatzsteuer - nach § 10 Nr. 4 KStG hinzuzurechnen. ²Ist die Körperschaft nicht oder nur verhältnismäßig zum Vorsteuerabzug berechtigt, so ist außerdem die Hälfte der gesamten oder der den Vorsteuerabzug übersteigenden Umsatzsteuer dem Einkommen hinzuzurechnen. ³In den übrigen Fällen ist stets die Hälfte des Gesamtbetrags der Aufsichtsratsvergütung (einschl. Umsatzsteuer) nach § 10 Nr. 4 KStG hinzuzurechnen.

(3) ¹Der Begriff der Überwachung ist weit auszulegen. ²Unter das teilweise Abzugsverbot fällt jede Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds, die innerhalb des möglichen Rahmens seiner Aufgaben liegt. ³Die Finanzierungsberatung einer Aktiengesellschaft durch eines ihrer Aufsichtsratsmitglieder ist keine aus dem Rahmen der Aufsichtsrats Tätigkeit fallende Sondertätigkeit. ⁴Die dafür geleisteten Zahlungen sind als Aufsichtsratsvergütungen zu behandeln. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 20.9.1966 (BStBl III S. 688). ⁶Gehören dem Kreditausschuß eines Unternehmens neben Vertretern der Darlehensgeber und mittelverwaltender Behörden und neben den Geschäftsführern auch Mitglieder des Aufsichtsrats des Unternehmens an, so schließt deren Doppelfunktion die volle Abziehbarkeit der ihnen als Mitglieder des Kreditausschusses gewährten Sitzungsgelder aus. ⁷Vgl. BFH-Urteile vom 27.1.1971 (BStBl II S. 310) und vom 15.11.1978 (BStBl 1979 II S. 193). ⁸Eine Vergütung, die eine Kapitalgesellschaft einem Mitglied ihres Aufsichtsrats dafür zahlt, daß dieser sich in die Wahrnehmung von Aufgaben der Geschäftsführung einschaltet, unterliegt dem teilweisen Abzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG. ⁹Vgl. BFH-Urteil vom 12.9.1973 (BStBl II S. 872).

(4) ¹Die Vergütungen, die eine Gesellschaft an den vom Aufsichtsrat zur Unterstützung seiner Kontrollfunktion beauftragten Sachverständigen zahlt, unterliegen nicht dem teilweisen Abzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG. ²Vgl. BFH-Urteil vom 30.9.1975 (BStBl 1976 II S. 155).

Zu § 11

46. Liquidationsbesteuerung

(1) ¹Der Zeitraum der Abwicklung beginnt mit der Auflösung. ²Ein Beschluß der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft über die Auflösung wird mit dem Tag der Beschlußfassung wirksam, sofern sich aus dem Beschluß nichts anderes ergibt. ³Vgl. BFH-Urteil vom 9.3.1983 (BStBl II S. 433). ⁴Der Besteuerungszeitraum beginnt mit dem Wirtschaftsjahr, in das die Auflösung fällt. ⁵Erfolgt die Auflösung im Laufe eines Wirtschaftsjahrs, so kann ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet werden. ⁶Das Rumpfwirtschaftsjahr reicht vom Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs bis zur Auflösung. ⁷Es ist nicht in den Abwicklungszeitraum einzubeziehen.

(2) ¹Die Steuerpflicht endet erst, wenn die Liquidation rechtsgültig abgeschlossen ist. ²Zum rechtsgültigen Abschluß der Liquidation gehört bei Kapitalgesellschaften auch der Ablauf des Sperrjahres. ³Auch wenn die Kapitalgesellschaft vor Ablauf des Sperrjahres ihr Gesellschaftsvermögen vollständig ausgeschüttet hat, ist sie damit noch nicht erloschen. ⁴Die Löschung im Handelsregister ist für sich allein ohne Bedeutung.

(3) ¹Ein Liquidationsgewinn ist einem Aufgabegewinn im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG gleichzusetzen, auf den § 16 Abs. 4 EStG anzuwenden ist. ²Vgl. BFH-Urteil vom 8.5.1991 (BStBl 1992 II S. 437).

(4) Wegen der Berücksichtigung des Verlustabzugs wird auf Abschnitt 37 hingewiesen.

(5) Wegen der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals im Falle der Liquidation wird auf Abschnitt 95a hingewiesen.

Zu § 13

47. Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung

Beginn einer Steuerbefreiung (§ 13 Abs. 1 KStG)

(1) § 13 Abs. 1 KStG erfaßt die Fälle, in denen eine bisher in vollem Umfang steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in vollem Umfang von der Körperschaftsteuer befreit wird.

Beispiele:

1. Eine bisher wegen schädlicher Tätigkeiten im Sinne des Abschnitts 6 Abs. 9 steuerpflichtige Unterstützungskassen-GmbH beendet diese Tätigkeiten und fällt anschließend, da sie nicht überdotiert ist, unter die Befreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG.

2. Eine Krankenhaus-GmbH, die bisher nicht die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllte und deshalb steuerpflichtig war, erfüllt nunmehr die Voraussetzungen dieser Vorschrift und ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in vollem Umfang von der Körperschaftsteuer befreit.
3. Eine Wohnungsgenossenschaft, der bisher aufgrund der Beteiligung an einer Personengesellschaft Einnahmen von mehr als 10 v.H. ihrer Gesamteinnahmen zuzurechnen waren (vgl. Tz. 42 des BMF-Schreibens vom 22.11.1991, BStBl I S. 1014), veräußert die Beteiligung an der Personengesellschaft und erzielt anschließend ausschließlich Einnahmen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 KStG, so daß sie in vollem Umfang unter diese Befreiungsvorschrift fällt.

(2) ¹Die Pflicht zur Aufstellung einer Schlußbilanz besteht nur insoweit, als die betreffende Körperschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbständiger Arbeit bezieht. ²Die Bilanzierungspflicht besteht demnach für Körperschaften im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG in vollem Umfang (vgl. Abschnitt 27 Abs. 3), für andere Körperschaften (vgl. Abschnitt 27 Abs. 2) nur hinsichtlich des Bereichs der vorgenannten Einkünfte (zur Anwendung des § 13 KStG auf wesentliche Beteiligungen außerhalb des Betriebsvermögens siehe Absatz 13).

Erlöschen einer Steuerbefreiung (§ 13 Abs. 2 KStG)

(3) § 13 Abs. 2 KStG erfaßt die Fälle, in denen eine bisher in vollem Umfang steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in vollem Umfang steuerpflichtig wird (Umkehrfälle zu den Beispielen in Absatz 1).

(4) ¹Zusätzliche Voraussetzung ist, daß die Körperschaft ihren Gewinn nach Eintritt in die Steuerpflicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. ²Körperschaften im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG fallen stets unter den Anwendungsbereich der Vorschrift, andere Körperschaften nur dann, wenn sie zur Buchführung verpflichtet sind oder freiwillig Bücher führen. ³Bei diesen anderen Körperschaften erstreckt sich die Bilanzierungspflicht nur auf den Bereich der Gewinneinkünfte (vgl. Absatz 2). ⁴Zur Anwendung des § 13 KStG auf wesentliche Beteiligungen außerhalb des Betriebsvermögens siehe Absatz 13.

Schlußbilanz, Anfangsbilanz

(§ 13 Abs. 3 Satz 1 KStG)

(5) ¹Durch den Ansatz der Wirtschaftsgüter in der Schlußbilanz mit dem Teilwert wird erreicht, daß eine steuerpflichtige Körperschaft, die von der Körperschaftsteuer befreit wird, vorbehaltlich des § 13 Abs. 4 KStG die während des Bestehens der Steuerpflicht gebildeten stillen Reserven des Betriebsvermögens aufzudecken und der Besteuerung zuzuführen hat, bevor sie aus der Steuerpflicht ausscheidet. ²Ermittelt sie ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, hat sie auf den Zeitpunkt, in dem

die Steuerpflicht endet, eine Schlußbilanz aufzustellen.³Für die aufzustellende Schlußbilanz sind die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu beachten.⁴Danach ist der Ansatz eines selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht zulässig (§ 5 Abs. 2 EStG).⁵Ermittelt sie ihren Gewinn durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben, ist R 16 Abs. 7 EStR 1993 entsprechend anzuwenden.⁶§ 16 Abs. 4 EStG findet keine Anwendung.

(6) ¹Umgekehrt wird durch den Ansatz der Wirtschaftsgüter in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert bei Wegfall der Steuerbefreiung erreicht, daß die im Zeitraum der Steuerfreiheit gebildeten stillen Reserven nicht bei einer späteren Realisierung besteuert werden müssen. ²Zum Erfordernis der Bilanzierung siehe Absatz 4.

Eingeschränkte Verlustverrechnung bei Wohnungsunternehmen (§ 13 Abs. 3 Satz 2 bis 11 KStG)

(7) Zur eingeschränkten Verlustverrechnung bei Wohnungsunternehmen nach § 13 Abs. 3 Satz 2 bis 11 KStG vgl. BMF-Schreiben vom 20.12.1994 (BStBl I S. 917) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

Sonderregelung für bestimmte unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallende Körperschaften (§ 13 Abs. 4 KStG)

(8) ¹Nach § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG ist bei einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG beginnenden Steuerbefreiung in der Schlußbilanz für Wirtschaftsgüter, die der Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG dienen, der Buchwertansatz vorgesehen. ²Damit wird bei Körperschaften, soweit sie mildtätige, kirchliche, religiöse, wissenschaftliche oder als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke verfolgen, auf die Schlußbesteuerung der in der Zeit der früheren Steuerpflicht gebildeten stillen Reserven verzichtet. ³Verfolgt eine Körperschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG neben den vorgenannten Zwecken auch andere gemeinnützige Zwecke, so kommt § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG nur für diejenigen Wirtschaftsgüter in Betracht, die einem Zweck im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG dienen.

Beispiel:

Eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft verfolgt zum einen kulturelle Zwecke, zum anderen Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO. Wirtschaftsgüter, die bei der Körperschaft den kulturellen Zwecken dienen, sind nach § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG mit dem Buchwert anzusetzen. Dagegen sind diejenigen Wirtschaftsgüter, die den Zwecken im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO dienen, nach § 13 Abs. 3 Satz 1 mit dem Teilwert anzusetzen.

(9) ¹Erlischt bei einer Körperschaft, die mildtätige, kirchliche, religiöse, wissenschaftliche oder als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke verfolgt, die Steuerbefreiung, so ist für die Wirtschaftsgüter, die in der Anfangsbilanz zu Beginn der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG mit dem Buchwert anzusetzen waren, der Wert anzusetzen, der sich bei ununterbrochener Steuerpflicht nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung ergeben würde. ²Dadurch wird die steuerliche Erfassung später realisierter stiller Reserven dieser Wirtschaftsgüter aus der Zeit der früheren Steuerpflicht wieder ermöglicht. ³Für Wirtschaftsgüter, die erst im Zeitraum der Steuerbefreiung angeschafft oder hergestellt worden sind, gilt § 13 Abs. 4 Satz 2 KStG nicht. ⁴Für diese Wirtschaftsgüter ist vielmehr der Teilwert nach § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG anzusetzen (vgl. Absatz 6).

Teilweiser Beginn oder teilweises Erlöschen einer Steuerbefreiung (§ 13 Abs. 5 KStG)

(10) Nach § 13 Abs. 5 KStG gelten die Absätze 1 bis 4 dieser Vorschrift bei nur teilweisem Erlöschen der Steuerpflicht für die entsprechenden Teile des Betriebsvermögens.

(11) Der teilweise Beginn einer Steuerbefreiung ist in drei Varianten denkbar:

1. Wechsel von voller zu nur noch partieller Steuerpflicht,
2. Verringerung der partiellen Steuerpflicht,
3. Wechsel von partieller Steuerpflicht zu voller Steuerbefreiung.

Beispiele:

1. Eine bisher wegen Überschreitens der 10 v.H.-Grenze in § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 KStG in vollem Umfang steuerpflichtige Wohnungsgenossenschaft verringert die Einnahmen aus den schädlichen Tätigkeiten durch Vermietung frei werdender, bisher an Nichtmitglieder vermieteter Wohnungen an Mitglieder auf weniger als 10 v.H. der Gesamteinnahmen und ist daher nur noch partiell steuerpflichtig.
2. Bei einer Unterstützungskassen-GmbH, die wegen ihrer Überdotierung nach § 6 Abs. 5 KStG partiell steuerpflichtig ist, verringert sich das prozentuale Ausmaß der Überdotierung.
3. Bei einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke steuerbefreiten GmbH wird eine bisher als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 64 AO) beurteilte Tätigkeit als steuerfreier Zweckbetrieb (§ 65 AO) anerkannt.

(12) ¹Ist eine Körperschaft im Sinne des § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG bisher mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb partiell steuerpflichtig und beendet sie diese steuerpflichtige Tätigkeit durch Veräußerung, Betriebsaufgabe oder Verpachtung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, so ist diese Veräußerung, Betriebsaufgabe oder Verpachtung nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. ²Eine Buchwertfortführung nach § 13 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 5 KStG kommt nicht in Betracht. ³Die Veräußerung oder Betriebsaufgabe des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs stellt eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 EStG dar, die zur Realisierung der stillen Reserven führt. ⁴Für die Verpachtung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs finden die für die Betriebsverpachtung im ganzen geltenden Grundsätze (vgl. R 139 Abs. 5 EStR 1993) Anwendung. ⁵Erklärt die Körperschaft, daß sie den Betrieb mit der Verpachtung aufgeben will, so liegt eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) vor, die zur Realisierung der stillen Reserven führt. ⁶Erklärt die Körperschaft dagegen, daß sie den Betrieb mit der Verpachtung nicht aufgeben will, oder gibt sie keine Erklärung ab, so gilt der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als fortbestehend. ⁷Die Körperschaft unterhält in diesem Fall weiterhin einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht und mit dem sie partiell steuerpflichtig ist.

Nicht zum Betriebsvermögen gehörende Anteile an einer Kapitalgesellschaft (§ 13 Abs. 6 KStG)

(13) Durch § 13 Abs. 6 KStG wird der Anwendungsbereich der Vorschrift über den Bereich des Betriebsvermögens hinaus auf wesentliche Beteiligungen der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an einer Kapitalgesellschaft ausgedehnt.

Zu § 14

48. Organträger, Begriff des gewerblichen Unternehmens

(1) ¹Nach § 14 Satz 1 KStG muß der Organträger ein inländisches gewerbliches Unternehmen sein. ²Ein gewerbliches Unternehmen liegt vor, wenn die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 GewStG erfüllt sind. ³Eine Kapitalgesellschaft ausländischen Rechts mit Geschäftsleitung im Inland kann weder Organträger im Sinne des § 14 Nr. 3 KStG noch ausländischer Organträger im Sinne des § 18 KStG sein (BFH-Beschluß vom 13.11.1991, BStBl 1992 II S. 263).

(2) Zur Frage des Organträgers bei einem Zusammenschluß mehrerer gewerblicher Unternehmen lediglich zum Zwecke der einheitlichen Willensbildung gegenüber einer Kapitalgesellschaft zu einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts vgl. Abschnitt 52 Abs. 6.

49. Finanzielle Eingliederung

¹Der Organträger ist im Sinne der finanziellen Eingliederung an der Organgesellschaft beteiligt, wenn ihm Anteile an der Organgesellschaft - einschließlich der Stimmrechte daraus - steuerrechtlich in dem für die finanzielle Eingliederung erforderlichen Umfang zuzurechnen sind. ²Entsprechendes gilt für die mittelbare Beteiligung (§ 14 Nr. 1 Satz 2 KStG). ³Eine mittelbare Beteiligung kann auch über eine Gesellschaft bestehen, die nicht selbst Organgesellschaft sein kann. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 2.11.1977 (BStBl 1978 II S. 74). ⁵Die finanzielle Eingliederung muß entweder auf einer unmittelbaren oder auf einer mittelbaren Beteiligung an der Organgesellschaft beruhen. ⁶Durch Zusammenrechnung einer unmittelbaren und einer mittelbaren Beteiligung oder von mehreren mittelbaren Beteiligungen wird die finanzielle Eingliederung nicht begründet. ⁷**Dies gilt nicht im Falle einer Mehrmütterorganschaft (vgl. Abschn. 52 Abs. 6).** ⁸Die finanzielle Eingliederung ist jedoch auch gegeben, wenn die Beteiligung an der Organgesellschaft zunächst mittelbar und anschließend unmittelbar gehalten wird.

Beispiele:

In den Beispielen wird unterstellt, daß die Stimmrechtsverhältnisse den Beteiligungsverhältnissen entsprechen.

- 1) Die Gesellschaft M ist an der Gesellschaft E unmittelbar zu 50 v.H. und mittelbar - über die Gesellschaft T - zu 50 v.H. beteiligt. Die Gesellschaft E ist in die Gesellschaft M nicht finanziell eingegliedert, weil weder die unmittelbare Beteiligung noch die mittelbare Beteiligung der M an der E allein die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung erfüllt; eine Zusammenrechnung beider Beteiligungen kommt nicht in Betracht.
- 2) Die Gesellschaft M ist an den Gesellschaften T 1 und T 2 zu je 100 v.H. beteiligt; die Gesellschaften T 1 und T 2 sind an der Gesellschaft E zu je 50 v.H. beteiligt. Die Gesellschaft E ist in die Gesellschaft M nicht finanziell eingegliedert, weil keine der mittelbaren Beteiligungen der M an der E allein die Voraussetzungen des § 14 Nr. 1 Satz 2 KStG erfüllt; eine Zusammenrechnung der beiden mittelbaren Beteiligungen kommt nicht in Betracht.
- 3) Die Gesellschaft M ist an der Gesellschaft E mittelbar - über die Gesellschaft T - zu 100 v.H. beteiligt. Im Laufe des Wirtschaftsjahrs erwirbt die Gesellschaft M die Anteile an der Gesellschaft E, durch Verschmelzung der Gesellschaft T auf die Gesellschaft M. Die Voraussetzung des § 14 Nr. 1 KStG ist erfüllt.

⁹Stimmrechtsverbot für einzelne Geschäfte zwischen Organträger und Organgesellschaft stehen der finanziellen Eingliederung nicht entgegen. ¹⁰Vgl. BFH-Urteil vom 26.1.1989 (BStBl II S. 455).

50. Wirtschaftliche Eingliederung

(1) ¹Die wirtschaftliche Eingliederung bildet neben der finanziellen und organisatorischen Eingliederung eine selbständige Voraussetzung für die Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses. ²Unter wirtschaftlicher Eingliederung ist eine wirtschaftliche Zweckabhängigkeit des beherrschten Unternehmens von dem herrschenden zu verstehen. ³Entsprechend muß das herrschende Unternehmen solche eigenen gewerblichen Zwecke verfolgen, denen sich das beherrschte Unternehmen im Sinne einer Zweckabhängigkeit unterordnen kann.

⁴Das beherrschte Unternehmen muß den gewerblichen Zwecken des herrschenden dienen, d.h. es muß im Sinne einer eigenen wirtschaftlichen Unselbständigkeit die gewerblichen Zwecke des herrschenden Unternehmens fördern oder ergänzen. ⁵Dabei muß es wegen der geforderten wirtschaftlichen Unselbständigkeit nach der Art einer unselbständigen Geschäftsabteilung des herrschenden Unternehmens auftreten. ⁶An einer solchen wirtschaftlichen Zweckabhängigkeit fehlt es, wenn das herrschende Unternehmen nur Gewerbebetrieb kraft Rechtsform ist, wenn es nur eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 EStG ausübt, die ausschließlich den Zwecken des beherrschten Unternehmens dient, **oder wenn es infolge Liquidation keiner Tätigkeit mehr nachgeht, der sich das beherrschte Unternehmen im Sinne einer Zweckabhängigkeit unterordnen kann.** ⁷Vgl. BFH-Urteile vom 26.4.1989 (BStBl II S. 668), vom 13.9.1989 (BStBl 1990 II S. 24) und vom 27.6.1990 (BStBl II S. 992).

(2) Auf folgende Rechtsprechung des BFH zur wirtschaftlichen Eingliederung wird besonders hingewiesen:

1. ¹Eine Kapitalgesellschaft kann als Organgesellschaft das Unternehmen des Organträgers auch dadurch im Sinne des Absatzes 1 wirtschaftlich fördern oder ergänzen, daß sie Vermögen verwaltet und Beteiligungen hält; es ist nicht erforderlich, daß die Beteiligungen an Firmen der gleichen Branche bestehen. ²Vgl. BFH-Urteil vom 21.1.1970 (BStBl II S. 348).
2. ¹Übt ein herrschendes Unternehmen die einheitliche Leitung über mehrere abhängige Kapitalgesellschaften in einer durch äußere Merkmale erkennbaren Form aus (geschäftsführende Holding), so können die beherrschten Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften in das herrschende Unternehmen wirtschaftlich eingegliedert sein. ²Vgl. BFH-Urteil vom 17.12.1969 (BStBl 1970 II S. 257). ³**Abhängige Kapitalgesellschaften können auch inländische Gesellschaften, mit denen ein Gewinnabführungsvertrag nicht abgeschlossen ist, oder ausländische Gesellschaften sein.**
3. ¹Beherrscht ein Unternehmen ohne sonstige unternehmerische Betätigung nur eine Untergesellschaft, so übt das herrschende Unternehmen keine gewerbliche Tätigkeit aus, in die das Unternehmen der beherrschten Gesellschaft wirtschaftlich eingegliedert werden kann. ²Wirtschaftliche Eingliederung setzt vielmehr voraus, daß das herrschende Unternehmen eine eigene gewerbliche Tätigkeit entfaltet, die durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft gefördert wird und die im Rahmen des Gesamtunternehmens (Organkreises) nicht von untergeordneter Bedeutung ist. ³Dabei ist die Entwicklung innerhalb eines mehrjährigen Zeitraums zu berücksichtigen. ⁴Vgl. BFH-Urteile vom 15.4.1970 (BStBl II S. 554), vom 18.4.1973 (BStBl II S. 740) und vom 13.9.1989 (BStBl 1990 II S. 24).
4. ¹Für die Annahme der wirtschaftlichen Eingliederung muß das herrschende Unternehmen einheitliche Leitungsmacht über die eigene gewerbliche Tätigkeit und über die gewerbliche Tätigkeit des abhängigen Unternehmens ausüben. ²Beide Unternehmen müssen nach einer einheitlichen Gesamtkonzeption geführt werden, wobei nicht erforderlich ist, daß beide Unternehmen dem gleichen Geschäftszweig angehören. ³Vgl. BFH-Urteil vom 21.1.1976 (BStBl II S. 389).

(3) ¹Die Grundsätze der Absätze 1 und 2 gelten auch für die Betriebsaufspaltung. ²Daher ist bei der Aufteilung des Unternehmens in ein reines Besitzunternehmen und eine Betriebsgesellschaft eine wirtschaftliche Eingliederung nicht gegeben. ³Vielmehr muß zu der gewerbesteuerpflichtigen Verpachtungstätigkeit eine andere, eigene gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmens hinzukommen. ⁴Vgl. BFH-Urteile vom 18.4.1973 (BStBl II S. 740), vom 26.4.1989 (BStBl II S. 668) und vom 13.9.1989 (BStBl 1990 II S. 24). ⁵Eine Betriebsgesellschaft kann in das Besitzunternehmen wirtschaftlich eingegliedert sein, wenn das Besitzunternehmen die Voraussetzungen einer geschäftsleitenden Holding im Sinne des BFH-Urteils vom 17.12.1969 (BStBl 1970 II S. 257) erfüllt.

51. Organisatorische Eingliederung

¹Hat die Organgesellschaft nicht durch einen Beherrschungsvertrag im Sinne des § 291 Aktiengesetz dem Unternehmen des Organträgers die Leitung ihres Unternehmens unterstellt oder ist sie nicht eine nach den Vorschriften der §§ 319 bis 327 Aktiengesetz eingegliederte Gesellschaft, muß in einer anderen Weise gewährleistet sein, daß in der Geschäftsführung der Organgesellschaft der Wille des Organträgers tatsächlich durchgeführt wird. ²In den Fällen mittelbarer Beteiligung (§ 14 Nr. 1 Satz 2 KStG) muß zumindest mittelbar gewährleistet sein, daß in der Geschäftsführung der Enkelgesellschaft als Organgesellschaft der Wille des Organträgers tatsächlich durchgeführt wird.

52. Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Organträger

Personengesellschaft mit einem oder mehreren beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern als Organträger

(1) ¹Ist eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland Organträger und sind ein oder mehrere Gesellschafter der Personengesellschaft beschränkt einkommensteuerpflichtig oder sind an der Personengesellschaft eine oder mehrere Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nicht im Inland haben, müssen die Voraussetzungen der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein (§ 14 Nr. 3 Satz 3 und 4 KStG). ²Die Organgesellschaft ist im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst finanziell eingegliedert, wenn die Anteile an der Organgesellschaft in dem für die finanzielle Eingliederung erforderlichen Umfang (§ 14 Nr. 1 KStG) zum Vermögen der Personengesellschaft (Gesamthandsvermögen) gehören oder zumindest wirtschaftliches Eigentum der Personengesellschaft gegeben ist. ³Vgl. BFH-Urteil vom 28.4.1983 (BStBl II S. 690). ⁴In diesen Fällen hat die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bzw. die Veränderung im Gesellschafterbestand der Organträger-Personengesellschaft während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft keine Auswirkungen auf das bestehende Organschaftsverhältnis, da der Personengesellschaft im Hinblick auf das Organschaftsverhältnis eine rechtliche Eigenständigkeit eingeräumt wird. ⁵Dem entspricht auch, daß die wirtschaftliche Identität der Personengesellschaft gewahrt und die rechtliche

Gebundenheit des Gesellschaftsvermögens gleich bleibt, auch wenn die am Vermögen insgesamt Beteiligten wechseln. ⁶Gehören die Anteile an der Organgesellschaft nicht zum Vermögen der Personengesellschaft, reicht es für die finanzielle Eingliederung in die Personengesellschaft nicht aus, daß die Anteile notwendiges Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der Personengesellschaft sind. ⁷**Wegen der Beteiligung eines ausländischen gewerblichen Unternehmens im Sinne des § 18 KStG an der Personengesellschaft vgl. Abs. 5.**

Personengesellschaft mit nur unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern als Organträger

(2) ¹Handelt es sich bei der Personengesellschaft nicht um eine Gesellschaft im Sinne des § 14 Nr. 3 Satz 3 und 4 KStG und unterhält sie selbst ein gewerbliches Unternehmen (Abschnitt 48), ist die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung auch erfüllt, wenn die Anteile an der Organgesellschaft nicht zum Vermögen der Personengesellschaft, sondern zum Vermögen einzelner - nicht notwendig aller - Gesellschafter der Personengesellschaft gehören und diesen Gesellschaftern die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht. ²Vgl. auch BFH-Urteile vom 26.10.1972 (BStBl 1973 II S. 383) und vom 12.1.1977 (BStBl II S. 357). ³Das gilt auch, wenn die Anteile an der Organgesellschaft teilweise zum Vermögen der Personengesellschaft und teilweise zum Vermögen der einzelnen Gesellschafter der Personengesellschaft gehören. ⁴Diese Anteile an der Organgesellschaft, die nicht zum Vermögen der Personengesellschaft gehören, **stellen bei Anerkennung der Organshaft** notwendiges Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der Personengesellschaft dar. ⁵Verfügen die unmittelbar an der Organgesellschaft beteiligten Gesellschafter nicht über mehr als die Hälfte der Stimmrechte an der Organgesellschaft, ist die finanzielle Eingliederung gegeben, wenn ein Gesellschafter mittelbar an der Organgesellschaft beteiligt ist und jede der Beteiligungen, auf denen die mittelbare Beteiligung beruht, die Mehrheit der Stimmrechte gewährt (§ 14 Nr. 1 Satz 2 KStG). ⁶Abschnitt 49 Satz 6 gilt entsprechend.

(3) ¹Scheidet ein Gesellschafter aus der Personengesellschaft während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft aus und verfügen die verbleibenden Gesellschafter nicht mehr über die Mehrheit der Stimmrechte, ist vom Zeitpunkt der Veräußerung an die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nicht mehr erfüllt. ²Damit entfällt die Anwendung des § 14 KStG für dieses Wirtschaftsjahr. ³Das gleiche gilt, wenn ein Gesellschafter der Personengesellschaft seine Beteiligung an der Organgesellschaft während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft veräußert und die anderen Gesellschafter der Personengesellschaft nicht mehr über die Mehrheit der Stimmrechte verfügen. ⁴Hat das Organisationsverhältnis noch keine fünf Jahre bestanden, bleibt der Gewinnabführungsvertrag dennoch für die Jahre, für die er durchgeführt worden ist, steuerrechtlich wirksam. ⁵Der Gesellschafterwechsel ist mit dem Fall der Veräußerung der Organbeteiligung vergleichbar. ⁶Er kann daher als wichtiger Grund im Sinne des § 14 Nr. 4 Satz 2 KStG für die vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags anerkannt werden (vgl. Abschnitt 55 Abs. 7).

(4) Die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung in die Personengesellschaft ist gegeben, wenn diese selbst ein gewerbliches Unternehmen betreibt und die Organgesellschaft in dieses Unternehmen nach Maßgabe der Abschnitte 50 und 51 eingegliedert ist.

**Ausländisches gewerbliches Unternehmen
im Sinne des § 18 KStG als Gesellschafter
der Personengesellschaft**

(5) Die Absätze 2 bis 4 sind auch anzuwenden, wenn an der Personengesellschaft ein ausländisches gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 18 KStG beteiligt ist.

**Nicht gewerblich tätige Personengesellschaft
als Organträger (Mehrmütterorganschaft)**

(6) ¹Schließen sich mehrere gewerbliche Unternehmen, deren Träger unbeschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Personen oder Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland sind, lediglich zur einheitlichen Willensbildung gegenüber einer Kapitalgesellschaft zu einer GbR zusammen, kann eine Organschaft mit Gewinnabführungsvertrag zur GbR anerkannt werden, wenn

1. ¹jeder Gesellschafter der GbR an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen beteiligt ist und diesen Gesellschaftern die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zusteht. ²Dabei sind, anders als in den in Abschnitt 49 Satz 6 und in dem vorstehenden Absatz 2 Satz 5 und 6 genannten Fällen, sowohl die unmittelbaren Beteiligungen der in der GbR zusammengeschlossenen Gesellschafter als auch deren mittelbare Beteiligungen an der Organgesellschaft zusammenzurechnen. ³Vgl. auch BFH-Urteil vom 14.4.1993 (BStBl 1994 II S. 124). ⁴Veräußert ein Gesellschafter der GbR während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft seine Anteile an der Organgesellschaft oder scheidet er während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft aus der GbR aus, ist vom Zeitpunkt der Veräußerung oder des Ausscheidens an die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nicht mehr als erfüllt anzusehen. ⁵Damit entfällt die Anwendung des § 14 KStG für dieses Wirtschaftsjahr;
2. jeder Gesellschafter der GbR ein gewerbliches Unternehmen unterhält und die Organgesellschaft jedes dieser Unternehmen nach Maßgabe des Abschnitts 50 wirtschaftlich fördert oder ergänzt;
3. durch die GbR gewährleistet ist, daß der koordinierte Wille ihrer Gesellschafter in der Geschäftsführung der Organgesellschaft tatsächlich durchgesetzt wird.

²Weitere Voraussetzungen sind, daß die GbR vom Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft an ununterbrochen besteht und der Gewinnabführungsvertrag mit der GbR abgeschlossen ist.

(7) ¹Absatz 6 ist auch anzuwenden, wenn an der GbR eine Personengesellschaft im Sinne des § 14 Nr. 3 Sätze 3 und 4 KStG oder ein ausländisches gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 18 KStG beteiligt ist. ²Im letzten Fall gilt § 18 KStG sinngemäß.

53. Zeitliche Voraussetzungen

(1) ¹Nach § 14 Nr. 1 und 2 KStG muß die Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein. ²Ununterbrochen bedeutet, daß diese Eingliederung vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ohne Unterbrechung bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs bestehen muß. ³Das gilt auch im Falle eines Rumpfwirtschaftsjahrs.

(2) ¹Veräußert der Organträger seine Beteiligung an der Organgesellschaft zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft an ein anderes gewerbliches Unternehmen, bedeutet dies, daß der Organträger das Eigentum an den Anteilen an der Organgesellschaft bis zum letzten Tag, 24 Uhr, des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft behält und das andere Unternehmen dieses Eigentum am ersten Tag, 0 Uhr, des anschließenden Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft erwirbt. ²In diesen Fällen ist deshalb die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft beim Veräußerer der Anteile bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft und beim Erwerber der Anteile vom Beginn des anschließenden Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft an erfüllt. ³Veräußert der Organträger seine Beteiligung an der Organgesellschaft während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, und stellt die Organgesellschaft mit Zustimmung des Finanzamts ihr Wirtschaftsjahr auf den Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung um, ist die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft beim Veräußerer der Anteile bis zum Ende des entstandenen Rumpfwirtschaftsjahrs der Organgesellschaft und beim Erwerber der Anteile vom Beginn des anschließenden Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft an gegeben.

(3) ¹Wird im Zusammenhang mit der Begründung oder Beendigung eines Organschaftsverhältnisses im Sinne des § 14 KStG das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum umgestellt, ist dafür die nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG erforderliche Zustimmung zu erteilen. ²Bei der Begründung eines Organschaftsverhältnisses gilt das auch, wenn das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft im selben Veranlagungszeitraum ein zweites Mal umgestellt wird, um den Abschlußstichtag der Organgesellschaft dem im Organkreis üblichen Abschlußstichtag anzupassen. ³Weicht dabei das neue Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr ab, ist für die zweite Umstellung ebenfalls die Zustimmung nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG zu erteilen.

54.

(aufgehoben)

55. Der Gewinnabführungsvertrag

Wirksamwerden des Gewinnabführungsvertrags

(1) ¹Nach § 14 Nr. 4 Satz 1 KStG muß der Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, für das erstmals die steuerliche Folge der Einkommenszurechnung (vgl. Abschnitt 57) eintreten soll, auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahres wirksam werden. ²Bei einer nicht eingegliederten Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien wird der Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 Aktiengesetz zivilrechtlich erst wirksam, wenn sein Bestehen in das Handelsregister des Sitzes der Organgesellschaft eingetragen ist (vgl. § 294 Abs. 2 Aktiengesetz, BFH-Urteil vom 26.8.1987, BStBl 1988 II S. 76). ³Bei einer nach den §§ 319 bis 327 Aktiengesetz eingegliederten Aktiengesellschaft

oder Kommanditgesellschaft auf Aktien tritt die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags ein, sobald er in Schriftform abgeschlossen ist (vgl. § 324 Abs. 2 Aktiengesetz). ⁴Bei einem lediglich mit der Vorgründungsgesellschaft abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrag gehen die sich daraus ergebenden Rechte und Pflichten nicht automatisch auf die später gegründete und eingetragene Kapitalgesellschaft über (BFH-Urteil vom 08.11.1989, BStBl 1990 II S. 91).

(2) ¹Der Gewinnabführungsvertrag muß nach § 14 Nr. 4 Satz 1 KStG auf einen Zeitraum von mindestens 5 Zeitjahren abgeschlossen sein. ²Der Zeitraum beginnt mit dem Anfang des Wirtschaftsjahrs, für das die Rechtsfolgen des § 14 Satz 1 KStG erstmals eintreten.

Vollzug des Gewinnabführungsvertrags

(3) ¹Nach § 14 Satz 1 KStG muß sich die Organgesellschaft aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags im Sinne des § 291 Abs. 1 Aktiengesetz verpflichten, ihren ganzen Gewinn an ein anderes inländisches gewerbliches Unternehmen abzuführen. ²Die Abführung des ganzen Gewinns setzt hierbei voraus, daß der Jahresabschluß keinen Bilanzgewinn (§ 268 Abs. 1 HGB, § 158 Aktiengesetz) mehr ausweist. ³Wegen der nach § 14 Nr. 5 KStG zulässigen Bildung von Gewinn- oder Kapitalrücklagen siehe nachstehenden Absatz 6 Nr. 3. ⁴§ 301 Aktiengesetz bestimmt als Höchstbetrag der Gewinnabführung für eine nicht eingegliederte Organgesellschaft in der Rechtsform der AG oder der KG a.A.:

1. in seinem Satz 1 den ohne die Gewinnabführung entstehenden Jahresüberschuß, vermindert um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr und um den Betrag, der nach § 300 Aktiengesetz in die gesetzliche Rücklage einzustellen ist;
2. in seinem Satz 2 Entnahmen aus in vertraglicher Zeit gebildeten und wieder aufgelösten Gewinnrücklagen. ²Entsprechendes gilt für Zuzahlungen, die in vertraglicher Zeit in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB eingestellt worden sind.

⁵Nach § 275 Abs. 4 HGB dürfen Veränderungen sowohl der Kapital- als auch der Gewinnrücklagen in der Gewinn- und Verlustrechnung erst nach dem Posten „Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag“ ausgewiesen werden, d.h. sie verändern zwar nicht den Jahresüberschuß, wohl aber den nach § 291 Abs. 1 Satz 2 des Aktiengesetzes abzuführenden Gewinn. ⁶Bei Verlustübernahme (§ 302 Aktiengesetz) hat der Organträger einen sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, daß den anderen Gewinnrücklagen oder der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.

(4) ¹Bei einer nicht eingegliederten Organgesellschaft in der Rechtsform der AG oder der KG a.A. ist der Gewinnabführungsvertrag steuerlich als nicht durchgeführt anzusehen, wenn vorvertragliche Gewinn- oder Kapitalrücklagen entgegen den Vorschriften der §§ 301 und 302 Abs. 1 Aktiengesetz aufgelöst und an den Organträger abgeführt werden. ²Da der Jahresüberschuß im Sinne des § 301 Aktiengesetz nicht einen Gewinnvortrag (vgl. § 158 Abs. 1 Nr. 1 Aktiengesetz, § 266 Abs. 3 A HGB) umfaßt, darf ein vor dem Inkrafttreten des Gewinnabführungsvertrags vorhandener Gewinnvortrag weder abgeführt noch zum Ausgleich eines aufgrund des Gewinnabführungsvertrags vom Organträger auszugleichenden Jahresfehlbetrags (Verlustübernahme) verwendet werden. ³Ein Verstoß gegen das Verbot, Erträge aus der Auflösung vorvertraglicher Rücklagen an den Organträger abzuführen, liegt auch vor, wenn die Organgesellschaft Aufwand - dazu gehören auch die steuerrechtlich nichtabziehbaren Ausgaben, z.B. Körperschaftsteuer, Vermögensteuer,

Aufsichtsratsvergütungen - über eine vorvertragliche Rücklage verrechnet und dadurch den Gewinn erhöht, der an den Organträger abzuführen ist. ⁴Ein Verstoß gegen die §§ 301 und 302 Abs. 1 Aktiengesetz ist nicht gegeben, wenn die Organgesellschaft vorvertragliche Rücklagen auflöst und den entsprechenden Gewinn außerhalb des Gewinnabführungsvertrags an ihre Anteilseigner ausschüttet. ⁵Insoweit ist § 14 KStG nicht anzuwenden; für die Gewinnausschüttung ist die Ausschüttungsbelastung nach § 27 KStG herzustellen. ⁶Zur Auflösung und Abführung vorvertraglicher versteuerter Rücklagen bei einer nach den §§ 319 bis 327 Aktiengesetz eingegliederten Organgesellschaft in der Rechtsform der AG oder KG a.A. vgl. Abschn. 57 Abs. 5.

(5) ¹Leistet eine Organgesellschaft für ein Geschäftsjahr in vertraglicher Zeit eine Gewinnausschüttung aus vorvertraglichen Rücklagen, erhöht oder verringert die mit der Gewinnausschüttung nach § 27 Abs. 1 KStG verbundene Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer zwar den handelsbilanziellen Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag im Sinne des § 275 Abs. 2 HGB der Organgesellschaft in der vertraglichen Zeit. ²Sie unterliegt aber ebenso wie die Ausschüttung der aufgelösten vorvertraglichen Rücklagen nicht der Gewinnabführung. ³Dies ergibt sich aus § 28 Abs. 6 KStG. ⁴Danach wirkt sich eine Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer unmittelbar auf die Höhe der Gewinnausschüttung aus. ⁵Eine Körperschaftsteuermin- derung gilt als für die Ausschüttung verwendet und erhöht damit die aus der aufge- lösten Rücklage höchstmögliche Ausschüttung. ⁶Eine Körperschaftsteuererhöhung ist mit der aufgelösten Rücklage zu verrechnen und mindert die hieraus höchstmögliche Ausschüttung. ⁷Für die Ausschüttung vorvertraglicher Rücklagen bedeutet dies, daß die Änderung der Körperschaftsteuer nach § 27 Abs. 1 KStG der Dividende zuzurechnen ist und bei der Gewinnabführung unberücksichtigt bleibt. ⁸Die vor- stehenden Ausführungen gelten gleichermaßen für nach den §§ 319 bis 327 Aktien- gesetz eingegliederte und für nicht eingegliederte Organgesellschaften. ⁹Bei nicht ein- gegliederten Organgesellschaften geht § 28 Abs. 6 KStG den §§ 301 und 302 Abs. 1 Aktiengesetz insoweit vor.

(6) Der Durchführung des Gewinnabführungsvertrags steht es nicht entgegen, wenn z.B.

1. der an den Organträger abzuführende Gewinn entsprechend dem gesetzlichen Gebot in § 301 Aktiengesetz durch einen beim Inkrafttreten des Gewinnabführungsvertrags vorhandenen Verlustvortrag gemindert wird. ²Der Ausgleich vorvertraglicher Verluste durch den Organträger ist steuerrechtlich als Einlage zu werten;
2. der ohne die Gewinnabführung entstehende Jahresüberschuß der Organgesellschaft nach § 301 Aktiengesetz um den Betrag vermindert wird, der nach § 300 Aktiengesetz in die gesetzliche Rücklage einzustellen ist. Zuführungen zur gesetzlichen Rücklage, die die gesetzlich vorgeschriebenen Beträge übersteigen, sind jedoch steuerrechtlich wie die Bildung von Gewinnrücklagen zu beurteilen;
3. die Organgesellschaft nach § 14 Nr. 5 KStG Gewinnrücklagen im Sinne des § 272 Abs. 3 und 4 HGB mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen, aber einschließlich der Rücklage für eigene Anteile und der satzungsmäßigen Rücklagen (§ 266 Abs. 3 A III HGB) bildet, die bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sind. ²Die Bildung einer Kapitalrücklage im Sinne des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB beeinflusst die Höhe der Gewinnabführung nicht und stellt daher keinen Ver- stoß gegen § 14 Nr. 5 KStG dar. ³Für die Bildung der Rücklagen muß ein konkreter An- laß gegeben sein, der es auch aus objektiver unternehmerischer Sicht rechtfertigt, eine Rücklage zu bilden, wie z.B. eine geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung, Kapazitätsausweitung. ⁴Ein konkreter Anlaß kann auch dann vorliegen, wenn die Organgesellschaft besondere Risiken trägt, die sie bei Abführung der in Rücklage

gestellten Beträge an den Organträger ohne Gefährdung ihres Unternehmens möglicherweise nicht abdecken könnte. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1980 (BStBl 1981 II S. 336).
⁶Die Beschränkung nach § 14 Nr. 5 KStG ist nicht auf die Zuführung zum Sonderposten mit Rücklageanteil im Sinne der §§ 247 Abs. 3 und 273 HGB, z.B. Rücklagen für Ersatzbeschaffung, Rücklagen im Sinne des § 6b EStG, und auf die Bildung stiller Reserven anzuwenden;

4. die Organgesellschaft ständig Verluste erwirtschaftet.

Beendigung des Gewinnabführungsvertrags

(7) ¹Wird der Gewinnabführungsvertrag, der noch nicht fünf aufeinanderfolgende Jahre durchgeführt worden ist, durch Kündigung oder im gegenseitigen Einvernehmen beendet, bleibt der Vertrag für die Jahre, für die er durchgeführt worden ist, steuerrechtlich wirksam, wenn die Beendigung auf einem wichtigen Grund beruht. ²Ein wichtiger Grund kann insbesondere in der Veräußerung oder Einbringung der Organbeteiligung durch den Organträger, der Verschmelzung, **Spaltung** oder Liquidation des Organträgers oder der Organgesellschaft gesehen werden (vgl. Abschnitt 52 Abs. 3). ³Stand bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses fest, daß der Gewinnabführungsvertrag vor Ablauf der ersten fünf Jahre beendet werden wird, ist ein wichtiger Grund nicht anzunehmen. ⁴Das gilt nicht für die Beendigung des Gewinnabführungsvertrags durch Verschmelzung oder **Spaltung** oder auf Grund der Liquidation der Organgesellschaft. ⁵Liegt ein wichtiger Grund nicht vor, ist der Gewinnabführungsvertrag von Anfang an als steuerrechtlich unwirksam anzusehen.

(8) Ist der Gewinnabführungsvertrag bereits mindestens fünf aufeinanderfolgende Jahre durchgeführt worden, bleibt er für diese Jahre steuerrechtlich wirksam.

Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags

(9) ¹Wird ein Gewinnabführungsvertrag in einem Jahr nicht durchgeführt, ist er

1. von Anfang an als steuerrechtlich unwirksam anzusehen, wenn er noch nicht fünf aufeinanderfolgende Jahre durchgeführt worden ist;
2. erst ab diesem Jahr als steuerrechtlich unwirksam anzusehen, wenn er bereits mindestens fünf aufeinanderfolgende Jahre durchgeführt worden ist. ²Soll die **körperschaftsteuerrechtliche Organschaft ab einem späteren Jahr wieder anerkannt werden, bedarf es einer erneuten mindestens fünfjährigen Laufzeit und ununterbrochenen Durchführung des Vertrags.**

²Ist der Gewinnabführungsvertrag als steuerrechtlich unwirksam anzusehen, ist die Organgesellschaft nach den allgemeinen steuerrechtlichen **Vorschriften zur Körperschaftsteuer** zu veranlagten.

56. Auflösung der Organgesellschaft

(1) ¹Wird die Organgesellschaft aufgelöst, hat dies zur Folge, daß die Organgesellschaft eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit nicht mehr ausüben und damit einen Gewinn, der auf Grund des Gewinnabführungsvertrags an den Organträger abgeführt werden könnte, nicht mehr erzielen kann. ²Der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn (§ 11 KStG, vgl. Abschnitt 46) unterliegt nicht der vertraglichen Gewinnabführungsverpflichtung (BFH-Urteil vom 18.10.1967, BStBl 1968 II S. 105) und ist deshalb von der Organgesellschaft zu versteuern.

(2) ¹Stellt eine Organgesellschaft ohne förmlichen Auflösungsbeschluß ihre gewerbliche Tätigkeit nicht nur vorübergehend ein und veräußert sie ihr Vermögen, fällt der Gewinn, den sie während der tatsächlichen Abwicklung erzielt, nicht mehr unter die Gewinnabführungsverpflichtung. ²Vgl. BFH-Urteil vom 17.2.1971 (BStBl II S. 411).

57. Das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft

(1) ¹Als zuzurechnendes Einkommen ist das Einkommen der Organgesellschaft vor Berücksichtigung des an den Organträger abgeführten Gewinns oder des vom Organträger zum Ausgleich eines sonst entstehenden Jahresfehlbetrags (§ 302 Abs. 1 Aktiengesetz) geleisteten Betrags zu verstehen. ²Bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers bleibt demnach der von der Organgesellschaft an den Organträger abgeführte Gewinn außer Ansatz; ein vom Organträger an die Organgesellschaft zum Ausgleich eines sonst entstehenden Jahresfehlbetrags geleisteter Betrag darf nicht abgezogen werden.

(2) ¹Bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft ist auch die Vorschrift des § 16 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen. ²Auf Abschnitt 27 Abs. 1 und 3 wird hingewiesen.

(3) ¹Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger für das Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) zuzurechnen, in dem die Organgesellschaft das Einkommen bezogen hat. ²Vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1974 (BStBl 1975 II S. 126).

(4) ¹Gewinne der Organgesellschaft, die aus der Auflösung vorvertraglicher unversteuerter stiller Reserven herrühren, sind Teil des Ergebnisses des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, in dem die Auflösung der Reserven erfolgt. ²Handelsrechtlich unterliegen diese Gewinne deshalb der vertraglichen Abführungsverpflichtung. ³Steuerrechtlich gehören sie zu dem Einkommen, das nach § 14 KStG dem Organträger zuzurechnen ist. ⁴Entsprechendes gilt für Gewinne aus der Auflösung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil im Sinne von §§ 247 Abs. 3, 273 HGB.

(5) ¹Bei einer nach den §§ 319 bis 327 Aktiengesetz eingegliederten AG oder KG a.A. als Organgesellschaft sind nach § 324 Abs. 2 Aktiengesetz die §§ 293 bis 296, 298 bis 303 Aktiengesetz nicht anzuwenden. ²Löst diese Organgesellschaft vorvertragliche Gewinn- oder Kapitalrücklagen zugunsten des an den Organträger abzuführenden Gewinns auf, verstößt sie handelsrechtlich nicht gegen das Abführungsverbot. ³In diesen Fällen ist deshalb Abschnitt 55 Abs. 9 nicht anzuwenden. ⁴Steuerrechtlich fällt die Abführung der Gewinne aus der Auflösung dieser Rücklagen an den Organträger nicht unter § 14 KStG; sie unterliegt somit den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften.

(6) ¹Verdeckte Gewinnausschüttungen an den Organträger sind im allgemeinen vorweggenommene Gewinnabführungen; sie stellen die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht in Frage. ²Das gilt auch, wenn eine Personengesellschaft der Organträger ist (Abschnitt 52) und Gewinn verdeckt an einen Gesellschafter der Personengesellschaft ausgeschüttet wird. ³Ein solcher Vorgang berührt lediglich die Gewinnverteilung innerhalb der Personengesellschaft. ⁴Verdeckte Gewinnausschüttungen an außenstehende Gesellschafter sind wie Ausgleichszahlungen im Sinne des § 16 KStG zu behandeln.

(7) ¹Veräußert die Organgesellschaft einen Teilbetrieb, wird dadurch das Organschaftsverhältnis nicht berührt, wenn die Voraussetzungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung (Abschnitte 50 und 51) weiter gegeben sind. ²Der Veräußerungsgewinn unterliegt der vertraglichen Gewinnabführungsverpflichtung; er ist bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens zu berücksichtigen.

(8) ¹Einwendungen gegen die Höhe des nach § 14 KStG zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft kann nur der Organträger geltend machen, in dessen Steuerfestsetzung dieses Einkommen als unselbständige Besteuerungsgrundlage enthalten ist. ²Einwendungen gegen die Höhe des von der Organgesellschaft nach § 16 KStG selbst zu versteuernden Einkommens und gegen die Höhe der Körperschaftsteuer-Ausschüttungsbelastung kann nur die Organgesellschaft geltend machen.

58. Die Einkommensermittlung beim Organträger

(1) Zinsen für Schulden, die der Organträger zum Erwerb der Organbeteiligung aufgenommen hat, dürfen bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers abgezogen werden.

(2) ¹Der Organträger darf steuerrechtlich keine Rückstellung für drohende Verluste aus der Übernahme des Verlustes der Organgesellschaft bilden. ²Vgl. BFH-Urteil vom 26.1.1977 (BStBl II S. 441).

(3) ¹Verdeckte Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft sind beim Organträger zur Vermeidung der Doppelbelastung aus dem Einkommen auszuscheiden, wenn die Vorteilszuwendung den Bilanzgewinn des Organträgers erhöht oder dessen Bilanzverlust gemindert hat. ²Entgegen dem BFH-Urteil vom 20.8.1986 (BStBl 1987 II S. 455) ist jedoch nicht das zuzurechnende Organeinkommen, sondern das eigene Einkommen des Organträgers zu kürzen.

59. Bildung und Auflösung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger

(1) ¹Stellt die Organgesellschaft aus dem Jahresüberschuß (§ 275 Abs. 2 Nr. 20 oder Abs. 3 Nr. 19 HGB) Beträge in die Gewinnrücklagen im Sinne des § 272 Abs. 3 HGB ein oder bildet sie steuerlich nicht anzuerkennende stille Reserven, werden die Rücklagen mit dem zuzurechnenden Einkommen beim Organträger oder, wenn er eine Personengesellschaft ist, bei seinen Gesellschaftern versteuert. ²Der steuerrechtliche Wertansatz der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft bleibt unberührt. ³Um sicherzustellen, daß nach einer Veräußerung der Organbeteiligung die bei der Organgesellschaft so gebil-

defen Rücklagen nicht noch einmal beim Organträger steuerrechtlich erfaßt werden, ist in der Steuerbilanz des Organträgers, in die der um die Rücklage verminderte Jahresüberschuß der Organgesellschaft eingegangen ist, ein besonderer aktiver Ausgleichsposten in Höhe des Teils der versteuerten Rücklagen einkommensneutral zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht.

⁴Löst die Organgesellschaft die Rücklagen in den folgenden Jahren ganz oder teilweise zugunsten des an den Organträger abzuführenden Gewinns auf, ist der besondere aktive Ausgleichsposten entsprechend einkommensneutral aufzulösen. ⁵Auf Abschnitt 91 Abs. 2 wird hingewiesen.

(2) Weicht der an den Organträger abgeführte Gewinn der Organgesellschaft aus anderen Gründen als infolge der Auflösung einer Rücklage im Sinne des Absatzes 1 von dem Steuerbilanzgewinn ab, z.B. wegen Änderung des Wertansatzes von Aktiv- oder Passivposten in der Bilanz oder wegen der Verpflichtung zum Ausgleich vorvertraglicher Verluste (§ 301 Aktiengesetz, § 30 Abs. 1 GmbH-Gesetz), ist in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten in Höhe des Unterschieds zu bilden, der dem **Vomhundertsatz** der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht.

(3) Wegen der steuerrechtlichen Behandlung von Mehr- oder Minderabführungen auf Grund von Geschäftsvorfällen während der Geltungsdauer des Gewinnabführungsvertrags vgl. auch Abschnitt A und B des BMF-Schreibens vom 10.1.1981 (BStBl I S. 44) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

(4) ¹Die Bildung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger unterbleibt jedoch insoweit, als der Unterschied zwischen dem abgeführten Gewinn und dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft eine Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus der vorvertraglichen Zeit ist. ²Voraussetzung hierfür ist, daß besondere Ausgleichsposten nach den vorstehenden Grundsätzen zu bilden gewesen wären, wenn bereits in den betreffenden Jahren eine steuerrechtlich anerkannte Organschaft mit Gewinnabführungsvertrag bestanden hätte.

Beispiel:

A erwirbt in 01 sämtliche Anteile an B zu Anschaffungskosten von 100 Mio. DM. Mit Wirkung ab 04 wird zwischen A und B ein steuerrechtlich anerkannter Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen. In 05 findet bei B eine Betriebsprüfung statt, die sich auf die Jahre 01 bis 03 erstreckt. Sie führt bei B auf Grund einer Verlagerung von Abschreibungen in die späteren Jahre 04 bis 12 steuerrechtlich zu Mehrgewinnen von 10 Mio. DM. In diesen Jahren ergeben sich steuerrechtlich daraus bei B entsprechend höhere steuerbilanzielle als handelsbilanzielle Abschreibungen und dadurch bedingt Mindergewinne in Höhe von ebenfalls 10 Mio. DM. In Höhe dieser Mindergewinne ist ein passiver Ausgleichsposten nicht zu bilden, weil in den Jahren 01 bis 03 ein entsprechender aktiver Ausgleichsposten zu bilden gewesen wäre, wenn bereits damals eine steuerrechtlich anerkannte Organschaft mit Gewinnabführungsvertrag bestanden hätte. Im umgekehrten Fall wäre ein aktiver Ausgleichsposten nicht zu bilden.

³Eine Mehrabführung ist steuerrechtlich als Gewinnausschüttung zu behandeln; die Ausschüttungsbelastung nach § 27 KStG ist herzustellen. ⁴Abschnitt 92 Abs. 3 Satz 5 und 6 gilt entsprechend. ⁵Eine Minderabführung ist steuerrechtlich als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln.

(5) ¹Die besonderen Ausgleichsposten sind bei Beendigung des Gewinnabführungsvertrages nicht gewinnwirksam aufzulösen, sondern bis zur Veräußerung der Beteiligung weiterzuführen. ²Im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung sind die besonderen Ausgleichsposten aufzulösen. ³Dadurch erhöht oder verringert sich das Einkommen des Organträgers.

(6) Werden die Steuerbilanzen der Organgesellschaft nachträglich berichtigt, rechtfertigt dies beim Organträger für alle Jahre, für die die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind, die nachträgliche Bildung besonderer Ausgleichsposten oder eine Änderung früher gebildeter besonderer Ausgleichsposten.

60. Teilwertabschreibungen auf die Organbeteiligung

(1) ¹Der Organträger kann seine Beteiligung an der Organgesellschaft auf den niedrigeren Teilwert abschreiben, wenn die nach dem geltenden Recht hierfür erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind. ²Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist jedoch nicht schon deshalb gerechtfertigt, weil die Organgesellschaft ständig Verluste erwirtschaftet. ³Vgl. BFH-Urteil vom 17.9.1969 (BStBl 1970 II S. 48).

(2) Auf R 227d Abs. 2 Satz 3 EStR wird hingewiesen.

Zu § 15

61. Verlustabzug aus der vorvertraglichen Zeit

¹Ein Verlustabzug aus der Zeit vor dem Abschluß des Gewinnabführungsvertrags darf das Einkommen der Organgesellschaft, das sie während der Geltungsdauer des Gewinnabführungsvertrags bezieht, nicht mindern (§ 15 Nr. 1 KStG). ²Übernimmt der Organträger die Verpflichtung, einen vorvertraglichen Verlust der Organgesellschaft auszugleichen, stellt der Verlustausgleich steuerrechtlich eine Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft dar. ³Die an die Organgesellschaft zum Ausgleich des Verlustes gezahlten Beträge sind beim Organträger als nachträgliche Anschaffungskosten für die Anteile an der Organgesellschaft auf dem Beteiligungskonto zu aktivieren. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 8.3.1955 (BStBl III S. 187).

62. Internationales Schachtelprivileg; Anwendung des § 8 b Abs. 1 und 2 KStG

(1) ¹Die Anwendung des nach den Vorschriften eines DBA zu gewährenden Schachtelprivilegs und der Vorschriften des § 8 b Abs. 1 und 2 KStG sind nach § 15 Nr. 2 und 3 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft ausgeschlossen, wenn der Organträger nicht zu den durch diese Vorschriften begünstigten Steuerpflichtigen gehört. ²Ist der Organträger eine Personengesellschaft, sind das internationale Schachtelprivileg und die Vorschriften des § 8 b Abs. 1 und 2 KStG insoweit anzuwenden, als das zuzurechnende Einkommen auf einen Gesellschafter entfällt, der zu den begünstigten Steuerpflichtigen gehört. ³Es reicht aus, wenn die Voraussetzung des jeweiligen DBA betreffend die Höhe der Beteiligung von der Organgesellschaft erfüllt ist.

(2) Diese Grundsätze sind sinngemäß anzuwenden, wenn nicht die Organgesellschaft die Beteiligung hält, sondern eine von der Organgesellschaft beherrschte Gesellschaft, mit der die Organgesellschaft über einen steuerrechtlich anerkannten Organschaft mit Gewinnabführungsvertrag verbunden ist.

Zu § 16

63. Ausgleichszahlungen

(1) ¹Ausgleichszahlungen, die in den Fällen der §§ 14, 17 und 18 KStG an außenstehende Anteilseigner gezahlt werden, dürfen nach § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG weder den Gewinn der Organgesellschaft noch den Gewinn des Organträgers mindern. ²Die Ausgleichszahlungen und die darauf entfallende Ausschüttungsbelastung sind nach § 16 KStG stets von der Organgesellschaft zu versteuern, auch wenn die Verpflichtung zum Ausgleich von dem Organträger erfüllt worden ist. ³Das von der Organgesellschaft zu versteuernde Einkommen unterliegt stets dem Steuersatz nach § 23 Abs. 1 KStG. ⁴§ 23 Abs. 5 KStG bleibt unberührt.

(2) ¹Hat die Organgesellschaft selbst die Ausgleichszahlungen zu Lasten ihres Gewinns geleistet, ist dem Organträger das um die Ausgleichszahlungen und die darauf entfallende Ausschüttungsbelastung verminderte Einkommen der Organgesellschaft zuzurechnen. ²Leistet die Organgesellschaft trotz eines steuerlichen Verlustes die Ausgleichszahlungen, erhöht sich ihr dem Organträger zuzurechnendes negatives Einkommen; die Organgesellschaft hat die Ausgleichszahlungen zuzüglich der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung zu versteuern. ³Hat dagegen der Organträger die Ausgleichszahlungen geleistet, gilt folgendes:

1. Das Einkommen des Organträgers wird um die Ausgleichszahlungen vermindert.
2. Die Organgesellschaft hat die Ausgleichszahlungen zuzüglich der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung zu versteuern.
3. Das von der Organgesellschaft erwirtschaftete Einkommen, vermindert um die Ausschüttungsbelastung nach Nummer 2, ist dem Organträger nach § 14 Satz 1 KStG zuzurechnen.

⁴Satz 3 gilt auch, wenn der Organträger die Ausgleichszahlungen trotz eines steuerlichen Verlustes geleistet hat.

Zu § 17

64. Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

(1) ¹Ist die Organgesellschaft eine GmbH, ist der Gewinnabführungsvertrag zivilrechtlich nur wirksam, wenn die Gesellschafterversammlungen der beherrschten und der herrschenden Gesellschaft dem Vertrag zustimmen und seine Eintragung in das Handelsregister der beherrschten Gesellschaft erfolgt (BGH-Beschluß vom 24.10.1988 - BGHZ 105,324). ²Der Zustimmungsbeschluß der Gesellschafterversammlung der beherrschten Gesellschaft bedarf der notariellen Beurkundung.

(2) Nach § 17 KStG ist Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer **anderen als der in § 14 Abs. 1 KStG bezeichneten Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft**, daß diese sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 KStG abzuführen und die Gewinnabführung den in § 301 Aktiengesetz genannten Betrag nicht überschreitet.

(3) ¹Die Verlustübernahme muß ausdrücklich entsprechend den Vorschriften des § 302 Aktiengesetz vereinbart werden. ²Das bedeutet, daß der Gewinnabführungsvertrag eine dem § 302 Abs. 1 und 3 Aktiengesetz entsprechende Vereinbarung über die Verlustübernahme enthalten muß. ³Vgl. BFH-Urteil vom 17.12.1980 (BStBl 1981 II S. 383). ⁴Dabei genügt es, daß entweder in dem Vertragstext auf § 302 Aktiengesetz verwiesen oder der Vertragstext entsprechend dem Inhalt dieser Vorschrift gestaltet wird.

(4) Abschnitt 55 gilt entsprechend.

Zu § 19

65. Anwendung besonderer Tarifvorschriften

(1) ¹Besondere Tarifvorschriften im Sinne des § 19 Abs. 1 KStG enthält insbesondere § 26 Abs. 1 bis 3, 5 KStG. ²Die Voraussetzungen der Steuerermäßigung müssen bei der Organgesellschaft erfüllt sein. ³Der Abzug von der Steuer ist beim Organträger vorzunehmen. ⁴Ist die Steuerermäßigung der Höhe nach auf einen bestimmten Betrag begrenzt, richtet sich dieser Höchstbetrag nach den steuerlichen Verhältnissen beim Organträger. ⁵Ebenfalls beim Organträger zu berücksichtigen sind die besonderen Steuersätze nach § 26 Abs. 6 KStG in Verbindung mit § 34c Abs. 4 und 5 EStG sowie nach § 4 der Verordnung über die steuerliche Begünstigung von Wasserkraftwerken, wenn die Organgesellschaft entsprechende Einkünfte erzielt hat.

(2) Ist der Organträger eine Personengesellschaft, an der beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter beteiligt sind, gilt § 19 Abs. 1 bis 3 KStG bei diesen Gesellschaftern entsprechend, soweit die besonderen Tarifvorschriften bei beschränkt Steuerpflichtigen anwendbar sind.

(3) Ist in dem zugerechneten Einkommen der Organgesellschaft (Abschnitt 57) ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG enthalten, kann der Organträger, auch wenn er eine natürliche Person ist, dafür die Steuervergünstigung des § 34 EStG nicht in Anspruch nehmen.

(4) § 19 Abs. 5 KStG gilt für die Anrechnung der Körperschaftsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG entsprechend.

Zu § 22

66. Genossenschaftliche Rückvergütung

(1) ¹Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften an Nichtmitglieder sind Betriebsausgaben. ²Genossenschaftliche Rückvergütungen an Mitglieder sind nur unter den Voraussetzungen des § 22 KStG als Betriebsausgaben abziehbar. ³Von dem Vorliegen einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft ist von der Eintragung bis zur Löschung im Genossenschaftsregister auszugehen. ⁴Wegen des Begriffs der Mitgliedergeschäfte vgl. Abschnitt 16 Abs. 7 Nr. 1 Buchstabe a.

(2) ¹Preisnachlässe (Rabatte, Boni) gehören nicht zu den genossenschaftlichen Rückvergütungen. ²Sie sind abziehbare Betriebsausgaben. ³Der Unterschied zwischen dem Preisnachlaß und der genossenschaftlichen Rückvergütung besteht darin, daß der Preisnachlaß bereits vor oder bei Abschluß des Rechtsgeschäfts vereinbart wird, während die genossenschaftliche Rückvergütung erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs beschlossen wird. ⁴Zur Abgrenzung von Milchgeldnachzahlungen und Rückvergütungen bei einer Molkereigenossenschaft wird auf das BFH-Urteil vom 18.12.1963 (BStBl 1964 III S. 211) hingewiesen.

(3) ¹Voraussetzung für die Abziehbarkeit von genossenschaftlichen Rückvergütungen ist, daß sie bezahlt sind (§ 22 Abs. 2 KStG). ²Für die Annahme einer genossenschaftlichen Rückvergütung ist wesentlich, daß der geschuldete Betrag bei der Genossenschaft abfließt und in den Herrschaftsbereich des Empfängers gelangt. ³Vgl. BFH-Urteil vom 1.2.1966 (BStBl III S. 321). ⁴Diese Voraussetzung ist bei Gutschriften als erfüllt anzusehen, wenn das Mitglied über den gutgeschriebenen Betrag jederzeit nach eigenem Ermessen verfügen kann, bei Gutschriften auf nicht voll eingezahlte Geschäftsanteile nur dann, wenn das Mitglied dadurch von einer sonst bestehenden Verpflichtung zur Einzahlung auf seine Geschäftsanteile befreit wird. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 21.7.1976 (BStBl 1977 II S. 46). ⁶Eine Verpflichtung zur Einzahlung auf die Geschäftsanteile wird durch eine Regelung in der Satzung auch dann begründet, wenn die Bestimmung über Zeitpunkt und Betrag der Leistungen der Generalversammlung übertragen ist. ⁷Belassen die Mitglieder die zur Ausschüttung gelangenden genossenschaftlichen Rückvergütungen der Genossenschaft als Darlehen, so können die Rückvergütungen als bezahlt im Sinne von § 22 KStG angesehen werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: ⁸Es muß für jede für ein Wirtschaftsjahr ausgeschüttete genossenschaftliche Rückvergütung ein besonderer Darlehensvertrag abgeschlossen werden. ⁹Der Darlehensvertrag muß über eine bestimmte Summe lauten. ¹⁰Es genügt nicht, wenn lediglich auf die Rückvergütungen des betreffenden Jahres Bezug genommen wird. ¹¹Jeder einzelne Genosse muß frei entscheiden können, ob er den Darlehensvertrag abschließen will oder nicht. ¹²Auf das BFH-Urteil vom 28.2.1968 (BStBl II S. 458) wird hingewiesen.

(4) ¹Die genossenschaftlichen Rückvergütungen sind bei der Ermittlung des Gewinns des Wirtschaftsjahrs, für das sie gewährt werden, auch dann abzuziehen bzw. in der Jahresschlußbilanz durch eine Rückstellung zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 8.11.1960, BStBl III S. 523), wenn sie nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs - spätestens bei Genehmigung der Bilanz durch die Generalversammlung - dem Grunde nach beschlossen werden. ²Sie müssen aber, ohne daß es dabei auf den Zeitpunkt der Aufstellung oder Errichtung der Steuerbilanz ankommt, spätestens bis zum Ablauf von 12 Monaten nach dem Ende des Wirtschaftsjahrs gezahlt oder gutgeschrieben worden sein. ³In besonders begründeten Einzelfällen kann das Finanzamt diese Frist nach Anhörung des Prüfungsverbands verlängern. ⁴Werden die genossenschaftlichen Rückvergütungen nicht innerhalb dieser Frist gezahlt oder gutgeschrieben, können sie auch im Wirtschaftsjahr der Zahlung nicht abgezogen werden. ⁵Die Gewährung von genossenschaftlichen Rückvergütungen darf nicht von bestimmten Voraussetzungen abhängig gemacht werden, z.B. davon, daß das Mitglied seine Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Genossenschaft stets pünktlich erfüllt und keinen Kredit in Anspruch nimmt. ⁶Die Aufrechnung von genossenschaftlichen Rückvergütungen mit Schulden der Genossen an die Genossenschaft wird dadurch nicht berührt.

(5) ¹Genossenschaftliche Rückvergütungen sind nach § 22 KStG nur dann abziehbare Betriebsausgaben, wenn sie - von der für Geschäftssparten zugelassenen Ausnahme abgesehen - nach der Höhe des Umsatzes (Warenbezugs) bemessen und allen Mitgliedern in gleichen Hundertsätzen des Umsatzes gewährt werden. ²Eine Abstufung nach der Art der umgesetzten Waren (Warengruppen) oder nach der Höhe des Umsatzes mit den einzelnen Mitgliedern (Umsatzgruppen) ist nicht zulässig. ³Das gilt nicht für die Umsätze der Konsumgenossenschaften in Tabakwaren, weil nach dem Tabaksteuergesetz auf die Tabakwaren im Einzelhandel weder Rabatte noch genossenschaftliche Rückvergütungen gewährt werden dürfen. ⁴Die in der Regelung des Satzes 2 zum Ausdruck kommende Auffassung steht auch einer Bemessung der genossenschaftlichen Rückvergütung nach zeitlichen Gesichtspunkten entgegen. ⁵Die Abziehbarkeit der genossenschaftlichen Rückvergütung setzt u.a. voraus, daß die Rückvergütung nach einem einheitlichen, für das ganze Wirtschaftsjahr geltenden Hundertsatz berechnet wird. ⁶Die genossenschaftlichen Rückvergütungen dürfen indessen für solche Geschäftssparten nach unterschiedlichen Hundertsätzen des Umsatzes bemessen werden, die als Betriebsabteilungen im Rahmen des Gesamtbetriebs der Genossenschaft eine gewisse Bedeutung haben, z.B. Bezugsgeschäft, Absatzgeschäft, Kreditgeschäft, Produktion, Leistungsgeschäft. ⁷Dabei ist in der Weise zu verfahren, daß zunächst der im Gesamtbetrieb erzielte Überschuß im Sinne von § 22 Abs. 1 KStG im Verhältnis der Mitgliederumsätze zu den Nichtmitgliederumsätzen aufgeteilt wird. ⁸Bei der Feststellung dieses Verhältnisses scheiden die Nebengeschäfte, die Hilfsgeschäfte und die Gegengeschäfte aus. ⁹Der so errechnete Anteil des Überschusses, der auf Mitgliederumsätze entfällt, bildet die Höchstgrenze für die an Mitglieder ausschüttbaren steuerlich abziehbaren Rückvergütungen. ¹⁰Die Genossenschaft darf den so errechneten Höchstbetrag der steuerlich abziehbaren Rückvergütungen nach einem angemessenen Verhältnis auf die einzelnen Geschäftssparten verteilen und in den einzelnen Geschäftssparten verschieden hohe Rückvergütungen gewähren. ¹¹Es ist nicht zulässig, für jede einzelne Geschäftssparte die höchstzulässige abziehbare Rückvergütung an Mitglieder unter Zugrundelegung der in den einzelnen Geschäftssparten erwirtschafteten Überschüsse zu berechnen, es sei denn, es treffen verschiedenartige Umsätze, z.B. Provisionen und Warenumsätze, zusammen mit der Folge, daß in den einzelnen Geschäftssparten sowohl das Verhältnis des in der Geschäftssparte erwirtschafteten Überschusses zu dem in der Geschäftssparte erzielten Umsatz als auch das Verhältnis des in der Geschäftssparte erzielten Mitgliederumsatzes zu dem in der Geschäftssparte insgesamt erzielten Umsatz große Unterschiede aufweist. ¹²In diesen Fällen kann wie folgt verfahren werden: ¹³Der im Gesamtbetrieb erzielte Überschuß im Sinne von § 22 Abs. 1 KStG wird in einem angemessenen Verhältnis auf die einzelnen Geschäftssparten aufgeteilt. ¹⁴Von dem

danach auf die einzelne Geschäftssparte entfallenden Betrag (Spartenüberschuß) wird der auf das Mitgliedergeschäft entfallende Anteil so errechnet, wie wenn es sich bei der Geschäftssparte um eine selbständige Genossenschaft handelte.¹⁵ Die Summe der in den Geschäftssparten auf das Mitgliedergeschäft entfallenden Anteile bildet die Höchstgrenze für die an die Mitglieder ausschüttbaren steuerlich abziehbaren genossenschaftlichen Rückvergütungen.

(6) ¹Wird der Gewinn einer Genossenschaft auf Grund einer Betriebsprüfung nachträglich erhöht, so kann die nachträgliche Ausschüttung des Mehrgewinns - soweit sich dieser in den Grenzen des § 22 KStG hält - als genossenschaftliche Rückvergütung steuerlich als Betriebsausgabe behandelt werden, wenn der Mehrgewinn in einer nach den Vorschriften des Genossenschaftsgesetzes geänderten Handelsbilanz ausgewiesen ist und wenn ein entsprechender Gewinnverteilungsbeschluß der Generalversammlung vorliegt. ²Gewinnanteile, die schon bisher in der Handelsbilanz ausgewiesen, aber in Reserve gestellt waren, dürfen mit steuerlicher Wirkung nachträglich nicht ausgeschüttet werden. ³Das Ausschüttungsrecht ist verwirkt. ⁴Wird eine bisher nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG steuerbefreite land- oder forstwirtschaftliche Nutzungs- oder Verwertungsgenossenschaft später, z.B. auf Grund der Feststellungen durch eine Betriebsprüfung, körperschaftsteuerpflichtig, so können auch die bisher von der Genossenschaft in Reserve gestellten Gewinne nachträglich mit gewinnmindernder Wirkung als genossenschaftliche Rückvergütungen ausgeschüttet werden. ⁵Die nachträglich gewährten genossenschaftlichen Rückvergütungen müssen innerhalb von drei Monaten, vom Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses an gerechnet, bezahlt werden. ⁶Vgl. BFH-Urteil vom 25.8.1953 (BStBl 1954 III S. 36). ⁷Das Finanzamt kann die Frist nach Anhörung des Prüfungsverbandes angemessen verlängern.

(7) Die Berechnung des Überschusses im Sinne des § 22 Abs. 1 KStG ergibt sich aus nachstehendem Beispiel:

Beispiel:

Einkommen vor Abzug aller genossenschaftlichen Rückvergütungen an Mitglieder und Nichtmitglieder und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs sowie des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaften	DM 55.000
Davon ab: Gewinn aus Nebengeschäften	- 7.000
Überschuß im Sinne des § 22 Abs. 1 KStG	<u>48.000</u> =====

(8) ¹Der Gewinn aus Nebengeschäften ist, wenn er buchmäßig nachgewiesen wird, mit dem buchmäßig nachgewiesenen Betrag zu berücksichtigen. ²Kann der Gewinn aus Nebengeschäften buchmäßig nicht nachgewiesen werden, so ist der um die anteiligen Gemeinkosten geminderte Rohgewinn anzusetzen. ³Welche Kosten den Gemeinkosten und welche Kosten den mit den Nebengeschäften zusammenhängenden Einzelkosten zuzurechnen sind, ist nach den im Einzelfall gegebenen Verhältnissen zu entscheiden. ⁴Die anteiligen Gemeinkosten können aus Vereinfachungsgründen mit dem Teilbetrag berücksichtigt werden, der sich bei Aufteilung der gesamten Gemeinkosten nach dem Verhältnis der Roheinnahmen aus Nebengeschäften zu den gesamten Roheinnahmen ergibt. ⁵Unter den als Aufteilungsmaßstab für die gesamten Gemeinkosten dienenden Roheinnahmen ist der

Umsatz zu verstehen. ⁶In Einzelfällen, z.B. bei Warengenossenschaften, können die gesamten Gemeinkosten statt nach den Roheinnahmen (Umsätzen) aus Nebengeschäften nach den entsprechenden Rohgewinnen aufgeteilt werden, wenn dadurch ein genaueres Ergebnis erzielt wird. ⁷Soweit Verluste aus einzelnen Nebengeschäften erzielt worden sind, sind sie bei der Ermittlung des gesamten Gewinns aus Nebengeschäften mindernd zu berücksichtigen.

(9) ¹Bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften ist der Überschuß im Verhältnis des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf aufzuteilen. ²Beim gesamten Wareneinkauf sind zu berücksichtigen:

Einkäufe bei Mitgliedern	}	(im Rahmen von Zweckgeschäften)
Einkäufe bei Nichtmitgliedern		

³Hilfsgeschäfte und Nebengeschäfte bleiben außer Ansatz.

(10) ¹Gesamtumsatz bei den übrigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 22 Abs. 1 Nr. 2 KStG) ist die Summe der Umsätze aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern und Nichtmitgliedern. ²Umsätze aus Nebengeschäften und aus Hilfsgeschäften bleiben außer Ansatz.

Beispiel:	DM
Umsatz aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern	600.000
Umsatz aus Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern	400.000
Umsatz aus Nebengeschäften und aus Hilfsgeschäften	50.000
Summe	1.050.000
Der Gesamtumsatz i.S. des § 22 Abs. 1 Nr. 2 KStG beträgt	1.000.000

Die Rückvergütungen an Mitglieder sind in diesem Fall bis zur Höhe von 60 v.H. des Überschusses abzuziehen.

(11) ¹Im Beispiel des Absatzes 7 könnte als Rückvergütung an Mitglieder ein Betrag bis zu 60 v.H. von 48.000 DM = 28.800 DM vom Gewinn abgezogen werden. ²Wird z.B. in der Generalversammlung, die den Jahresüberschuß verteilt, beschlossen, über eine bereits im abgelaufenen Wirtschaftsjahr gewährte Rückvergütung an Mitglieder von 12.000 DM hinaus den Mitgliedern einen weiteren Betrag von 18.000 DM als Rückvergütung zuzuwenden, so ist das Einkommen wie folgt zu berechnen:

Einkommen vor Abzug aller Rückvergütungen an Mitglieder und an Nichtmitglieder und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs sowie des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaften	DM 55.000
Davon ab:	
Rückvergütungen an Nichtmitglieder	- 3.000
Rückvergütungen an Mitglieder (12.000 DM + 18.000 DM = 30.000 DM) nur mit dem nach der obigen Berechnung zulässigen Höchstbetrag von	- 28.800
Es verbleiben	23.200
Verlustabzug nach § 10d EStG	10.000
Einkommen (evtl. zuzüglich des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaften)	13.200 =====

(12) Bei Bezugs- und Absatzgenossenschaften ist der Überschuß im Verhältnis der Summe aus dem Umsatz mit Mitgliedern im Bezugsgeschäft und dem Wareneinkauf bei Mitgliedern im Absatzgeschäft zur Summe aus dem Gesamtumsatz im Bezugsgeschäft und dem gesamten Wareneinkauf im Absatzgeschäft aufzuteilen.

(13) Wird Mitgliedern, die der Genossenschaft im Laufe des Geschäftsjahrs beigetreten sind, eine genossenschaftliche Rückvergütung auch auf die Umsätze (Einkäufe) gewährt, die mit ihnen vom Beginn des Geschäftsjahrs ab bis zum Eintritt getätigt worden sind, so sind aus Gründen der Vereinfachung auch diese Umsätze (Einkäufe) als Mitgliederumsätze (-einkäufe) anzusehen.

(14) ¹Übersteigt der Umsatz aus Nebengeschäften weder 2 v.H. des gesamten Umsatzes der Genossenschaft noch 10.000 DM im Jahr, so ist bei der Ermittlung der Höchstgrenze für die an Mitglieder ausschüttbaren steuerlich abziehbaren genossenschaftlichen Rückvergütungen der Gewinn aus Nebengeschäften nicht abzusetzen. ²Hierbei ist es gleichgültig, ob der Reingewinnsatz bei Nebengeschäften von dem Reingewinnsatz bei den übrigen Geschäften wesentlich abweicht. ³In diesen Fällen sind die Nebengeschäfte als Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern zu behandeln.

(15) ¹Nachzahlungen, die Arbeitsbeschaffungsgenossenschaften, z.B. Flüchtlingsgenossenschaften, und Genossenschaften ähnlicher Art den im Produktionsbetrieb als Arbeitnehmer beschäftigten Mitgliedern nach dem Verhältnis der gezahlten Löhne und Gehälter zum Gesamtbetrag der Löhne und Gehälter einschließlich der an Nichtmitglieder gezahlten Löhne und Gehälter gewähren, sind steuerlich entweder als Arbeitslohn oder als genossenschaftliche Rückvergütung abziehbar. ²Das gilt auch, wenn solche Nachzahlungen durch Beschluß der Generalversammlung oder in anderer Weise nach Art von genossenschaftlichen Rückvergütungen (§ 22 Abs. 2 Nr. 2 und 3 KStG) nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs festgesetzt werden. ³In diesen Fällen bestehen keine Bedenken, die Nachzahlungen bereits vom Gewinn des Wirtschaftsjahrs abzusetzen, für das sie gewährt werden.

(16) ¹Genossenschaftliche Rückvergütungen, die nach den vorstehenden Anordnungen nicht abziehbar sind, sind verdeckte Gewinnausschüttungen. ²Zur Abgrenzung der genossenschaftlichen Rückvergütungen von den verdeckten Gewinnausschüttungen vgl. auch BFH-Urteil vom 9.3.1988 (BStBl II S. 592).

Zu § 23

**67. Ermäßigte Besteuerung bei Einkünften aus
außerordentlichen Holznutzungen**

¹Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen kann die Körperschaftsteuer, soweit sie auf Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen im Sinne des § 34 b Abs. 1 Nr. 1 EStG entfällt, auf zwei Drittel, und soweit sie auf Kalamitätsnutzungen im Sinne des § 34 b Abs. 1 Nr. 2 EStG entfällt, auf ein Drittel ermäßigt werden, wenn die volle Besteuerung zu Härten führen würde. ²Die Abschnitte R 204 bis 212 EStR sind sinngemäß anzuwenden.

68.

(aufgehoben)

69.

(aufgehoben)

70.

(aufgehoben)

71.

(aufgehoben)

72.

(aufgehoben)

73.

(aufgehoben)

Zu § 24

74. Freibetrag für bestimmte Körperschaften

(1) ¹§ 24 KStG findet Anwendung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, für die die Vorschriften der §§ 27 bis 43 KStG nicht gelten, es sei denn, daß sie den Freibetrag nach § 25 KStG beanspruchen können. ²Die Regelung des § 24 KStG gilt auch in den Fällen einer teilweisen Steuerpflicht.

Beispiele:

1. Juristische Person des öffentlichen Rechts mit Betrieb gewerblicher Art, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Stiftungen.
2. Gemeinnützige Körperschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb, außer wenn sie die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder eines wirtschaftlichen Vereins hat, der Mitgliedschaftsrechte gewährt, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen.
3. Steuerbefreite Pensions- oder Unterstützungskasse, die die Rechtsform eines Vereins oder einer Stiftung hat und wegen Überdotierung teilweise zu besteuern ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 i.V. mit § 6 KStG). Obwohl es sich zumindest bei einer Pensionskasse um einen wirtschaftlichen Verein handelt, fällt sie nicht unter § 43 KStG, weil sie keine mitgliedschaftlichen Rechte gewährt, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen.

³Wegen der Anwendung der Freibetragsregelung des § 24 KStG auf das Einkommen eines Berufsverbands und der Nichtanwendung auf die Bemessungsgrundlage für die besondere Körperschaftsteuer im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG vgl. Abschnitt 8 Abs. 7.

(2) ¹§ 24 KStG ist bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, für die die Vorschriften der §§ 27 bis 43 KStG gelten (Abschnitt 96), nicht anzuwenden. ²Vgl. BFH-Urteil vom 5.6.1985 (BStBl II S. 634). ³Das gilt auch, wenn die Körperschaften auf Dauer keine Ausschüttungen vornehmen oder nur teilweise steuerpflichtig sind. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 24.1.1990 (BStBl II S. 470).

Beispiele:

1. Gemeinnützige Körperschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb, wenn sie die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft hat.
 2. Steuerbefreite Pensions- oder Unterstützungskasse, die die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft hat und wegen Überdotierung teilweise zu besteuern ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 i.V. mit § 6 KStG).
 3. Vermietungsgenossenschaften oder Siedlungsunternehmen mit teilweiser Steuerpflicht (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 und 12 KStG). Das gilt auch, wenn diese Unternehmen in der Rechtsform eines Vereins betrieben werden, da es sich um einen wirtschaftlichen Verein handelt, der seinen Mitgliedern beteiligungsähnliche Rechte gewährt.
- (3) ¹Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Absatzes 1, deren Einkommen den Freibetrag von 7.500 DM nicht übersteigt, sind nicht zu veranlagern (NV-Fall) und haben Anspruch auf Erteilung einer NV-Bescheinigung.
²Das gilt auch für die Fälle des Abschnitts 104 Abs. 1.

Zu § 25

75. Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, deren Einkommen den nach § 25 KStG zu gewährenden Freibetrag von 30.000 DM nicht übersteigt, sind nicht zu veranlagern (NV-Fall) und haben Anspruch auf Erteilung einer NV-Bescheinigung.

Zu § 26

76. Berücksichtigung ausländischer Steuern

A. Direkte Steueranrechnung (§ 26 Abs. 1 und 6 KStG)

(1) ¹Bei der direkten Steueranrechnung, die keinen Antrag voraussetzt, handelt es sich um die Anrechnung ausländischer Steuern vom Einkommen, zu denen eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Ausland herangezogen wurde oder die für ihre Rechnung einbehalten worden sind, auf die deutsche Körperschaftsteuer. ²Für die Anrechnung gelten die Vorschriften des § 34c Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 6 und 7 und des § 34d EStG, der §§ 68a bis 68c EStDV und die Anweisungen in R 212a bis 212d EStR einschließlich der Hinweise entsprechend. ³Bei der Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Körperschaftsteuer ist die

Tariffbelastung zugrunde zu legen; die Summe der Einkünfte ist entsprechend dem in **Abschnitt 24** enthaltenen **Berechnungsschema** zu ermitteln. ⁴Ausländische Einkünfte, die nach § 34c Abs. 5 EStG pauschal besteuert werden, und die Pauschalsteuer bleiben dabei außer Ansatz. ⁵Zur direkten Steueranrechnung bei beschränkter Steuerpflicht vgl. Absatz 31. ⁶Die mit der Herstellung der Ausschüttungsbelastung verbundene Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer bleibt unberücksichtigt (§ 26 Abs. 6 Satz 3 KStG).

Beispiel:

	DM
Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte	200.000
Abzüglich ausländischer Steuer	60.000

Nettozufluß im Inland	140000
	=====
Körperschaftsteuer 45 v.H. der ausländischen Einkünfte von 200.000 DM	90.000
Darauf werden angerechnet	60.000

Verbleibende Steuer	30.000
	=====

Der Zugang zum verwendbaren Eigenkapital nach Abzug der ausländischen und inländischen Steuer beträgt **140.000 DM - 30.000 DM = 110.000 DM** Zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals vgl. Abschnitte 86 bis 88.

B. Indirekte Steueranrechnung (§ 26 Abs. 2 bis 5 KStG)

1. Allgemeines

(2) ¹Durch die indirekte Steueranrechnung wird die Mehrfachbesteuerung von Gewinnanteilen, die eine inländische Muttergesellschaft von einer ausländischen Kapitalgesellschaft bezieht, beseitigt oder gemildert. ²Die auf den Gewinnanteilen lastende und vom Gewinn der ausländischen Kapitalgesellschaft für deren Rechnung erhobene Steuer wird dabei auf die Körperschaftsteuer der empfangenden inländischen Muttergesellschaft angerechnet. ³Bei der im Ausland erhobenen Steuer muß es sich um eine der deutschen Körperschaftsteuer entsprechende Steuer handeln. ⁴Hierzu wird auf Absatz 1 verwiesen. ⁵Die indirekte Steueranrechnung kommt nach § 26 Abs. 2 bis 3 KStG bei unmittelbarer Schachtelbeteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft) in Betracht (vgl. Absätze 6 bis 16). ⁶Falls die Voraussetzungen der indirekten Steueranrechnung bei unmittelbarer Beteiligung nicht vorliegen oder der Steuerpflichtige die indirekte Steueranrechnung nach § 26 Abs. 2, 2 a oder 3 KStG nicht in Anspruch nimmt, kann eine indirekte Steueranrechnung wegen mittelbarer Schachtelbeteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft (Enkelgesellschaft) nach § 26 Abs. 5 KStG in Betracht kommen (vgl. Absätze 18 bis 25).

2. Verhältnis zu DBA

(3) ¹§ 26 Abs. 2 bis 3 und 5 KStG ist auch anzuwenden, wenn die ausländische Tochtergesellschaft in einem Staat ansässig ist, mit dem ein DBA besteht, sofern die Gewinnanteile nicht bereits nach dem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind. ²Hinsichtlich der Anwendung des § 26 Abs. 2 bis 3 KStG sowie der Steuerpauschalierung bei Dividendenausschüttung einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in den Nachfolgestaaten der ehemaligen Sowjetunion vgl. BMF-Schreiben vom 30.12.1993 (BStBl 1994 I S. 97).

3. Erfordernis der Antragstellung

(4) ¹Die indirekte Steueranrechnung wird nur auf Antrag gewährt. ²Der Antrag kann bei mehreren Tochter-/Enkelgesellschaften in einem Staat auf einzelne Tochter-/Enkelgesellschaften beschränkt werden. ³Für die Ausübung des Antragsrechts gelten die allgemeinen Grundsätze, die für Erklärungen des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren anzuwenden sind, wenn von bestimmten in den Steuergesetzen vorgesehenen Wahlmöglichkeiten Gebrauch gemacht werden kann. ⁴Danach handelt es sich bei dem Antrag um einen solchen des materiellen Steuerrechts, der als tatsächliches Vorbringen zu werten ist. ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 3.5.1957 (BStBl II S. 227). ⁶Ein erstmals im Revisionsverfahren gestellter Antrag kann daher nicht mehr berücksichtigt werden (§ 118 Abs. 2 FGO).

4. Begünstigte Gesellschaften (Muttergesellschaften)

(5) ¹In den Genuß der indirekten Steueranrechnung kommen unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Muttergesellschaften). ²Bei einem Organträger, der der deutschen Körperschaftsteuer unterliegt, ist eine indirekte Steueranrechnung für die Gewinnanteile zulässig, die die Organgesellschaft bezogen hat (§ 19 Abs. 1 i.V.m. § 26 Abs. 2 KStG). ³Ist der Organträger eine Personengesellschaft, an der eine Körperschaft beteiligt ist, ist die indirekte Steueranrechnung insoweit zulässig, als das zuzurechnende Organeinkommen auf diese Körperschaft entfällt (§ 19 Abs. 3 KStG). ⁴Dabei reicht es aus, wenn die Voraussetzung, die die Höhe der Beteiligung betrifft, von der Organgesellschaft erfüllt wird.

5. Unmittelbare Beteiligung an der Tochtergesellschaft

(6) ¹Die Muttergesellschaft muß nachweislich ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums zu einem Zehntel oder mehr am Nennkapital der ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt sein (vgl. § 26 Abs. 2 Satz 1 KStG). ²Erhöht sich innerhalb eines Wirtschaftsjahrs die Schachtelbeteiligung der Muttergesellschaft dadurch, daß sie als Ersterwerberin Aktien oder Anteile der ausländischen Kapitalgesellschaft übernimmt, die diese auf Grund einer Kapitalerhöhung ausgibt, kann die indirekte Steueranrechnung in diesem Wirtschaftsjahr auch für die auf die erworbenen neuen Aktien oder Anteile entfallenden Gewinnausschüttungen gewährt werden. ³Dies gilt nur insoweit, als die erworbenen neuen Aktien oder Anteile den Vorhundertersatz der Kapitalerhöhung nicht übersteigen, mit dem die Muttergesellschaft seit mindestens zwölf Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums beteiligt gewesen ist.

6. Tätigkeitsmerkmale der Tochtergesellschaft

Allgemeines

(7) ¹Die Muttergesellschaft muß nachweisen, z.B. durch hinreichend aufgegliederte Gewinn- und Verlustrechnungen der Tochtergesellschaft, daß die Tochtergesellschaft im maßgebenden Wirtschaftsjahr (vgl. Absatz 10) ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG und/oder aus Beteiligungen im Sinne des § 8 Abs. 2 AStG bezogen hat (vgl. Tz. 8.0 bis 8.24 des **BMF-Schreibens zur Anwendung des AStG vom 2.12.1994 (BStBl 1995 Sondernummer 1/1995)**). ²Alle sonstigen Erträge sind passiver Art. ³Dies gilt auch für Erträge aus der Aufnahme und darlehensweisen Vergabe von Kapital im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG, die nicht der Zugriffsbesteuerung nach dem AStG unterliegen. ⁴Ob eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 3 AStG vorliegt, ist unerheblich.

Bruttoerträge

(8) ¹Unter Bruttoerträgen sind die Solleinnahmen ohne durchlaufende Posten und ohne eine evtl. gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer zu verstehen. ²Sie sind aus der Gewinn- und Verlustrechnung der Tochtergesellschaft abzuleiten. ³Ermittelt die Tochtergesellschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG (Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben), ist auf die Isteinnahmen abzustellen. ⁴**Verdeckte Einlagen zählen nicht zu den Bruttoerträgen.** ⁵Vgl. BFH-Urteil vom 1.7.1992 (BStBl 1993 II S. 222).

Bedeutung des Tatbestandsmerkmals "fast ausschließlich"

(9) ¹Die Bruttoerträge stammen ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiver Tätigkeit im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG oder aus Beteiligungen im Sinne des § 8 Abs. 2 AStG, wenn die passiven Bruttoerträge so gering sind, daß sie dem Gesamtgewinn der Gesellschaft seinen vom Gesetz vorausgesetzten aktiven Charakter nicht nehmen. ²Dies ist der Fall, wenn die passiven Bruttoerträge 10 v.H. der gesamten Bruttoerträge nicht übersteigen. ³Übersteigen die passiven Bruttoerträge die genannte Freigrenze nicht, nehmen sie dem Gewinn der Gesellschaft gleichwohl seinen vom Gesetz vorausgesetzten aktiven Charakter, wenn sie aus einem eigenständigen Bereich passiven Erwerbs stammen, der nicht einer eigenen aktiven Tätigkeit der Gesellschaft dient (vgl. Tz. 8.0.2 des BMF-Schreibens zur Anwendung des AStG vom 2.12.1994 (BStBl 1995 Sondernummer 1/1995)). ⁴Ein solcher Bereich ist regelmäßig in folgenden Fällen anzunehmen:

1. Eine ausländische Produktionsgesellschaft hält in der Art einer Patentverwertungs-, Vermögensverwaltungs- oder Finanzierungsgesellschaft gewerbliche Schutzrechte, Wertpapiere oder Darlehensforderungen, die nicht einer eigenen aktiven Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft dienen.
2. Die ausländische Gesellschaft hat nachgeschaltete Zwischengesellschaften zur Patentverwertung, Vermögensverwaltung, Finanzierung oder für einen anderen passiven Erwerb eingesetzt.

⁵Übersteigen die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft aus den gesamten passiven Bruttoerträgen 120.000 DM nicht oder werden diese Einkünfte nicht im Sinne des § 8 Abs. 3 AStG niedrig besteuert, ist von einer Prüfung abzusehen, ob ein eigenständiger, nicht einer eigenen aktiven Tätigkeit der Gesellschaft dienender Bereich vorliegt.

7. Maßgebendes Wirtschaftsjahr

(10) ¹Als maßgebendes Wirtschaftsjahr, für das die Tochtergesellschaft die Gewinnausschüttung vorgenommen hat, ist das Jahr anzusehen, das in dem Gewinnverteilungsbeschuß bezeichnet ist.

Beispiel:

Beschließt die Gesellschafterversammlung, für das Jahr 01 eine Gewinnausschüttung vorzunehmen, sind die Verhältnisse dieses Jahres maßgebend, auch wenn der Gewinn steuerlich in einem früheren Wirtschaftsjahr erzielt und bis zur Ausschüttung einer Rücklage zugeführt worden war.

²Werden Gewinne ohne Gewinnverteilungsbeschuß ausgeschüttet, gilt die Ausschüttung als für das Wirtschaftsjahr vorgenommen, in dem sie sich bei der Tochtergesellschaft vermögensmäßig auswirkt oder ausgewirkt hat. ³Dasselbe gilt für Vorabausschüttungen.

8. Anrechenbare Steuer

(11) ¹Für die indirekte Steueranrechnung kommt nur eine Steuer der Tochtergesellschaft in Betracht, die für das Wirtschaftsjahr erhoben worden ist, für das die Tochtergesellschaft die Gewinnausschüttung vorgenommen hat. ²Die Steuer muß festgesetzt und gezahlt worden sein; sie darf keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegen (§ 26 Abs. 2 letzter Satz i.V. mit Abs. 1 KStG). ³**Wurde die Steuer im Ausland durch eine Steueranmeldung erhoben, reicht eine hinreichend klare Bescheinigung des Anmeldenden zum Nachweis der Steuerfestsetzung aus.** ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 5.2.1992 (BStBl II S. 607). ⁵Die ausländische Steuer ist nach dem Kurs in Deutsche Mark umzurechnen, der für den Tag ihrer Zahlung als amtlich festgesetzter Devisenkurs im Bundesanzeiger veröffentlicht worden ist (R 212a EStR). ⁶Eine ausländische Steuer kann nur angerechnet werden, wenn sie der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer entspricht (vgl. § 26 Abs. 2 Satz 2 KStG). ⁷Ob eine in Anlage 8 EStR nicht aufgeführte Steuer der deutschen Körperschaftsteuer entspricht, wird erforderlichenfalls vom Bundesministerium der Finanzen festgestellt. ⁸Steuern vom Gewinn der Tochtergesellschaft, die für das maßgebende Wirtschaftsjahr nicht in dem Staat, in dem die Tochtergesellschaft ansässig ist, sondern in einem anderen Staat erhoben worden sind, sind anrechenbar. ⁹Sie sind jedoch bei der Berechnung des Höchstbetrags der Anrechnung (vgl. Absatz 15) als Steuern des Staats, in dem die Tochtergesellschaft **ansässig ist**, anzusehen. ¹⁰Soweit derartige Steuern, z.B. inländische oder drittstaatliche Quellensteuern, auf die Steuer des Staats, in dem die Tochtergesellschaft **ansässig ist**, angerechnet werden, ist letztere nur mit dem nach der Anrechnung verbleibenden Betrag anzusetzen.

Beispiel:

Der Gewinn einer ausländischen Tochtergesellschaft beträgt 100.000 DM. Darin sind drittstaatliche Zinsen von 20.000 DM enthalten, die im Quellenstaat einer Abzugsteuer von 25 v.H. = 5.000 DM unterworfen worden sind. Auf die Körperschaftsteuer von 40.000 DM rechnet der Staat, in dem die Tochtergesellschaft **ansässig ist**, 2.000 DM an, so daß er eine Körperschaftsteuer von 38.000 DM erhebt.

Anrechenbare Steuer: 38.000 DM + 5.000 DM = 43.000 DM.

¹¹Wird die doppelte Belastung des ausgeschütteten Gewinns nach dem Steuerrecht des Staats, in dem die Tochtergesellschaft ansässig ist, durch ein System des gespaltenen Satzes, durch Steuerfreiheit des ausgeschütteten Gewinns, durch Abzug der Gewinnausschüttungen als Betriebsausgaben, durch Abzug einer Primärdividende vom steuerpflichtigen Gewinn oder auf sonstige Weise gemildert oder beseitigt, ist die Gesamtsteuer (Mischsteuer) der Tochtergesellschaft als anrechenbare Steuer anzusehen. ¹²Auch wenn die doppelte Belastung des ausgeschütteten Gewinns durch ein System der Anrechnung der vom Gewinn der Tochtergesellschaft erhobenen Steuer auf die Steuer des Anteilseigners gemildert oder beseitigt wird (Teilanrechnung, Vollanrechnung), ist die vom Gewinn der Tochtergesellschaft erhobene Steuer als anrechenbare Steuer anzusehen; der Betrag, den der ausländische Staat auf die Steuer der Muttergesellschaft von den empfangenen Gewinnanteilen anrechnet bzw. der Muttergesellschaft erstattet, ist jedoch von der anzurechnenden Steuer (vgl. Absatz 12) abzuziehen.

(12) ¹Wenn keine hundertprozentige Beteiligung am Nennkapital der Tochtergesellschaft vorliegt oder wenn diese nur einen Teil ihres ausschüttbaren Gewinns ausschüttet, muß der Teil der anrechenbaren Steuer ermittelt werden, der auf die Gewinnanteile der Muttergesellschaft entfällt. ²Es ist nur der Teil auf die Steuer der Muttergesellschaft anzurechnen, der dem Verhältnis der Gewinnanteile der Muttergesellschaft zu dem gesamten ausschüttbaren Gewinn der Tochtergesellschaft entspricht (wegen weiterer Einschränkungen der anzurechnenden Steuer vgl. Absatz 13 Satz 7 bis 9). ³Bei der Aufteilung ist folgende Formel anzuwenden:

Anrechenbare = Steuer	festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende Körperschaftsteuer der Tochtergesell- schaft	X	Gewinnanteile der Muttergesellschaft ----- ausschüttbarer Gewinn der Tochtergesellschaft.
--------------------------	--	---	--

Beispiel 1:

Eine deutsche Muttergesellschaft ist an einer ausländischen Tochtergesellschaft zu 50 v.H. beteiligt.

Gewinn der Tochtergesellschaft	DM
Darauf 40 v.H. ausländische Körperschaftsteuer	100.000 /. 40.000
Ausschüttbarer Gewinn (vgl. Absatz 13)	60.000

Der gesamte ausschüttbare Gewinn wird ausgeschüttet.
Auf die Muttergesellschaft entfallen 30.000 DM.

Der anzurechnende Teil der ausländischen Körperschaftsteuer beträgt

$$40.000 \text{ DM} \times \frac{30.000}{60.000} = 20.000 \text{ DM}$$

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, aber der ausschüttbare Gewinn wird nur zur Hälfte ausgeschüttet. Auf die Muttergesellschaft entfallen 15.000 DM.

Der anzurechnende Teil der ausländischen Körperschaftsteuer beträgt

$$40.000 \text{ DM} \times \frac{15.000}{60.000} = 10.000 \text{ DM}$$

¹Gewinnanteile aus verdeckten Gewinnausschüttungen sind nur in die Anrechnung ein-zubeziehen, soweit sie im Ausland zu der Steuer herangezogen worden sind, die vom Gewinn der Tochtergesellschaft erhoben wird (§ 26 Abs. 2 Satz 3 KStG).

9. Ausschüttbarer Gewinn

(13) ¹Ausschüttbarer Gewinn ist der nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn (§ 26 Abs. 2 Satz 4 KStG). ²Maßgebend ist das Handelsrecht des Staats, in dem die Tochtergesellschaft ansässig ist. ³Die von der Tochtergesellschaft gezahlten oder zu zahlenden Steuern sind deshalb als Aufwand zu berücksichtigen, während andererseits steuerbefreite Einkünfte als Erträge anzusetzen sind. ⁴Der handelsrechtliche Gewinn ist um die zu Lasten des Jahresgewinns gebildeten Rücklagen zu erhöhen bzw. um die zugunsten des Jahresgewinns aufgelösten Rücklagen zu vermindern, es sei denn, daß sich die Rücklagenveränderungen nach dem Recht des ausländischen Staates ergebniswirksam auch bei Ermittlung des Steuerbilanzgewinns sowie der ausländischen Steuern vom Einkommen ausgewirkt haben. ⁵Gewinnvorräte sind wie Rücklagen zu behandeln. ⁶Soweit verdeckte Gewinnausschüttungen den handelsrechtlichen Gewinn gemindert haben, sind sie hinzuzurechnen.

Beispiel 1:

Eine deutsche Muttergesellschaft ist an einer ausländischen Tochtergesellschaft zu 50 v.H. beteiligt.

	DM
Handelsbilanz-Gewinn	50.000
Rücklagenbildung	10.000
Berichtigter Handelsbilanz-Gewinn	60.000
Ausschüttung	50.000

Die Muttergesellschaft erhält Gewinnanteile von **25.000 DM**. Beträgt die **ausländische Körperschaftsteuer** 40.000 DM, so beläuft sich ihr anzurechnender Teil auf

$$40.000 \text{ DM} \times \frac{25.000}{60.000} = 16.667 \text{ DM}$$

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, aber:	DM
Handelsbilanz-Gewinn	70.000
Auflösung der Rücklage	10.000
Berichtigter Handelsbilanz-Gewinn	60.000
Ausschüttung	70.000

Die Muttergesellschaft erhält Gewinnanteile von 35.000 DM. Der anzurechnende Teil der **ausländischen Körperschaftsteuer** beträgt

$$40.000 \text{ DM} \times \frac{35.000}{60.000} = 23.333 \text{ DM}$$

höchstens jedoch 50 v.H. der ausländischen Körperschaftsteuer (50 v.H. von 40.000 DM = 20.000 DM).

⁷Stammen die Gewinnausschüttungen ganz oder zum Teil aus aufgelösten Rücklagen, so können sie den ausschüttbaren Gewinn übersteigen. ⁸Bei der Ermittlung des anzurechnenden Betrags der **ausländischen Körperschaftsteuer** könnte dies dazu führen, daß die anrechenbare Steuer insgesamt mehr als einmal angerechnet wird. ⁹Um dies zu verhindern, sieht § 26 Abs. 2 Satz 2 KStG vor, daß höchstens der Teil der anrechenbaren Steuer anzurechnen ist, der dem Anteil der Muttergesellschaft am Nennkapital der Tochtergesellschaft entspricht.

Beispiel 3:

Zwei deutsche Muttergesellschaften sind an einer ausländischen Tochtergesellschaft zu je 50 v.H. beteiligt.

	DM
Ausschüttbarer Gewinn der Tochtergesellschaft	100.000
Ausländische Körperschaftsteuer	40.000
Ausschüttung (teilweise aus Rücklagen)	200.000

Der anzurechnende Teil der ausländischen Körperschaftsteuer beträgt bei jeder Muttergesellschaft

$$40.000 \text{ DM} \times \frac{100.000}{100.000} = 40.000 \text{ DM},$$

höchstens jedoch 20.000 DM (50 v.H. der Körperschaftsteuer von 40.000 DM).

10. Hinzurechnung der anrechenbaren Steuer (Aufstockungsbetrag)

(14) ¹Nach § 26 Abs. 2 Satz 5 KStG ist die anzurechnende ausländischen Steuer den Gewinnanteilen, die die Muttergesellschaft bezieht, hinzuzurechnen (Aufstockungsbetrag).

²Der Aufstockungsbetrag wird damit zum Bestandteil dieser Einkünfte.

11. Höchstbetrag der Anrechnung

(15) ¹Die anzurechnende ausländische Steuer kann höchstens auf den Teil der deutschen Körperschaftsteuer angerechnet werden, der auf die in die Anrechnung einbezogenen Gewinnanteile einschließlich des Aufstockungsbetrags (vgl. Absatz 14) entfällt (Tarifbelastung). ²Bei der Berechnung sind die begünstigten Gewinnanteile mit dem Nettobetrag (= Einkünfte) anzusetzen. ³Werden aus einem ausländischen Staat neben den in die Anrechnung einbezogenen Gewinnanteilen noch andere Einkünfte bezogen, sind diese bei der Höchstbetragsberechnung für die indirekte Steueranrechnung nicht zu berücksichtigen. ⁴Etwaige Betriebsausgaben der Muttergesellschaft, die mit der Verwaltung der Beteiligung oder mit den begünstigten Gewinnanteilen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, z.B. anteilige Management-, Verwaltungs- und Reisekosten, sind abzuziehen, nicht jedoch die etwa von ihnen erhobene Quellensteuer.

12. Verhältnis der indirekten Anrechnung zur direkten Anrechnung

(16) ¹Nach § 26 Abs. 2 Satz 6 KStG geht die direkte Steueranrechnung (§ 26 Abs. 1 KStG) der indirekten Steueranrechnung (§ 26 Abs. 2 bis 3 und 5 KStG) vor. ²Die anrechenbare ausländische Steuer der Tochtergesellschaft darf höchstens in Höhe des Betrags angerechnet werden, der als deutsche Körperschaftsteuer nach Vornahme der direkten Steueranrechnung (Abzug der Quellensteuer) verbleibt. ³Der Betrag der anrechenbaren Steuer der Tochtergesellschaft (= Aufstockungsbetrag) ist in Fällen, in denen die unter Berücksichtigung der direkten Steueranrechnung (Absatz 1) verbleibende Körperschaftsteuer auf Ausschüttungen der ausländischen Tochtergesellschaft unter dem um 45 v.H. - oder um den niedrigeren Durchschnittssteuersatz (= Tarifbelastung) - gekürzten Aufstockungsbetrag nach Absatz 14 liegt, wie folgt zu ermitteln:

Beispiel:

Sachverhalt:	DM
Begünstigter ausländischer Gewinnanteil	1.000.000
Anrechenbare ausländische Steuer der Tochtergesellschaft	1.100.000
Ausländische Quellensteuer der Muttergesellschaft	150.000

Lösung:

Körperschaftsteuer auf begünstigten Gewinnanteil (45 v.H. von 1.000.000 DM)	450.000
Ausländische Quellensteuer	- 150.000
Verbleibende deutsche Körperschaftsteuer	300.000

300.000 DM x 181,818 v.H. = $\frac{100}{55}$ = Aufstockungsbetrag	545.454
---	---------

Proberechnung:

1.545.454 DM (1.000.000 DM + 545.454 DM) x 45 v.H. = deutsche Körperschaftsteuer nach Aufstockung	695.454
--	---------

Darauf sind anzurechnen:

Ausländische Quellensteuer	150.000	
Ausländische Körperschaftsteuer	+ 545.454	695.454
Verbleibende deutsche Körperschaftsteuer		0

⁴Beträgt die Körperschaftsteuer der Muttergesellschaft, bezogen auf deren Besteuerungsgrundlage, weniger als 45 v.H. (Tarifbelastung), so ist der Vervielfacher zur Ermittlung des Aufstockungsbetrags wie folgt zu ermitteln:

$$\frac{100}{100 - \text{Tarifbelastung}}$$

13. Indirekte Anrechnung bei Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern

(17) ¹Für Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern stellt § 26 Abs. 3 KStG eine Fiktion auf. ²Danach gilt als anzurechnender ausländischer Steuerbetrag der Teil der deutschen Körperschaftsteuer, der auf die bezogenen ausländischen Gewinnanteile entfällt. ³Im Ergebnis wird dieser Teil, der dem Höchstbetrag der Anrechnung (vgl. Absatz 15) entspricht, nicht erhoben. ⁴Der Aufstockungsbetrag nach § 26 Abs. 2 Satz 5 KStG (vgl. Absatz 14) bleibt außer Betracht.

Beispiel:

	DM
Einkommen der Muttergesellschaft ohne begünstigte Gewinnanteile	180.000
Begünstigte Gewinnanteile (brutto = netto)	20.000
Anzurechnende ausländische Körperschaftsteuer	6.000
Steuerpflichtiges Einkommen der Muttergesellschaft (Aufstockungsbetrag bleibt außer Betracht)	200.000
Körperschaftsteuer 45 v.H.	= 90.000
Auf die begünstigten Gewinnanteile entfällt 1/10 der inländischen Körperschaftsteuer	= 9.000
Dieser Betrag wird nicht erhoben, obwohl die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer nur 6.000 DM beträgt.	

⁵Bei verdeckten Gewinnausschüttungen unterstellt § 26 Abs. 3 KStG, daß sie die Bemessungsgrundlage bei der Besteuerung der Tochtergesellschaft nicht gemindert haben; sie sind daher stets begünstigt. ⁶Als Entwicklungsländer im Sinne des § 26 Abs. 3 KStG gelten die in der Anlage zu § 5 KStDV abschließend aufgezählten Staaten.

14. Schachtelvergünstigung bei mittelbarer Beteiligung (Enkelgesellschaft)

Allgemeines

(18) ¹Kann für die Einkünfte aus der Beteiligung an der Tochtergesellschaft die indirekte Anrechnung nach § 26 Abs. 2, 2 a oder Abs. 3 KStG nicht beansprucht werden oder wird sie nicht beantragt, besteht ggf. nach § 26 Abs. 5 KStG die Möglichkeit einer indirekten Steueranrechnung oder einer Steuerbefreiung wegen der mittelbaren Beteiligung an einer aktiv tätigen Enkelgesellschaft. ²Nach dieser Vorschrift werden die Gewinnanteile, die die Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausschüttet, auf Antrag (vgl. dazu Absatz 4) ganz oder teilweise steuerlich so behandelt, als seien sie von der Enkelgesellschaft unmittelbar an die Muttergesellschaft geflossen.

Beteiligungsvoraussetzungen

(19) ¹Unter einer Enkelgesellschaft nach § 26 Abs. 5 KStG ist eine ausländische Kapitalgesellschaft zu verstehen, an der die Muttergesellschaft über eine ausländische Tochtergesellschaft mindestens zu einem Zehntel mittelbar beteiligt ist. ²Bei der Feststellung der mittelbaren Beteiligung ist auf das Nennkapital der Tochter- und Enkelgesellschaft abzustellen.

Beispiele:

1. Ist die Tochtergesellschaft zu 10 v.H. an der Enkelgesellschaft beteiligt, muß die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft 100 v.H. betragen.

2. Ist die Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft zu 50 v.H. beteiligt, ist sie an der Enkelgesellschaft nur dann mittelbar mindestens zu 10 v.H. beteiligt, wenn die Beteiligung der Tochtergesellschaft an der Enkelgesellschaft 20 v.H. beträgt.
3. Ist die Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft nur zu 10 v.H. beteiligt, muß die Beteiligung der Tochtergesellschaft an der Enkelgesellschaft 100 v.H. betragen, um eine mittelbare Beteiligung der Muttergesellschaft an der Enkelgesellschaft von 10 v.H. zu begründen.

Das Produkt der beiden Beteiligungsvormhundertsätze muß somit mindestens 1.000 betragen.

³Unmittelbar und mittelbar gehaltene Beteiligungen an der Enkelgesellschaft können nicht zusammengerechnet werden. ⁴Die Anwendung des § 26 Abs. 5 KStG setzt voraus, daß die Muttergesellschaft mittelbar und die Tochtergesellschaft unmittelbar nachweislich seit mindestens 12 Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums ununterbrochen in dem erforderlichen Umfang am Nennkapital der ausländischen Enkelgesellschaft beteiligt sind. ⁵Absatz 6 ist entsprechend anzuwenden.

Tätigkeitsmerkmale der Enkelgesellschaft

(20) ¹Die Enkelgesellschaft muß in dem Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallenden aktiven Tätigkeiten und/oder aus unter § 8 Abs. 2 Nr. 1 AStG fallenden Beteiligungen (Landesholding) bezogen haben (wegen des maßgebenden Wirtschaftsjahrs vergleiche Absatz 10). ²Im Gegensatz zur Regelung für Tochtergesellschaften in § 26 Abs. 2 KStG sind Bruttoerträge aus unter § 8 Abs. 2 Nr. 2 AStG fallenden Beteiligungen (Funktionsholding) dem passiven Erwerb zuzurechnen (§ 26 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 KStG).

Zusammenhang der Ausschüttungen

(21) ¹Die Enkelgesellschaft muß in demselben Wirtschaftsjahr der Muttergesellschaft, in dem diese Gewinnanteile von der Tochtergesellschaft bezogen hat, Gewinnausschüttungen an die Tochtergesellschaft vorgenommen haben. ²Es ist dabei gleichgültig, in welcher zeitlichen Reihenfolge die Ausschüttungen der Tochter- und Enkelgesellschaft erfolgt sind. ³Bei den Ausschüttungen kann es sich auch um Vorabausschüttungen handeln.

Beispiel 1:

Bei Mutter-, Tochter- und Enkelgesellschaft entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr. Die Tochtergesellschaft schüttet am 15.3. an die Muttergesellschaft Gewinne aus, die Enkelgesellschaft am 15.6. desselben Kalenderjahrs an die Tochtergesellschaft.

Die Ausschüttungen von Tochter- und Enkelgesellschaft sind in demselben Wirtschaftsjahr der Muttergesellschaft vorgenommen worden.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, jedoch läuft das Wirtschaftsjahr der Muttergesellschaft vom 1.6. bis 31.5., während die Wirtschaftsjahre der Tochter- und Enkelgesellschaft dem Kalenderjahr entsprechen.

Die Ausschüttungen von Tochter- und Enkelgesellschaft sind nicht in demselben Wirtschaftsjahr der Muttergesellschaft vorgenommen worden.

Ermittlung der begünstigten Gewinnanteile

(22) Es ist zunächst festzustellen, welcher Teil der Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft auf die mittelbare Beteiligung der Muttergesellschaft entfällt.

Beispiel:

Ist die Muttergesellschaft zu 100 v.H. mittelbar an der Enkelgesellschaft beteiligt, so entfällt die gesamte Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft auf sie. Beträgt ihre mittelbare Beteiligung aber nur 10 v.H., so entfallen auch nur 10 v.H. der Ausschüttung der Enkelgesellschaft auf sie.

(23) ¹Hat die Tochtergesellschaft nur Gewinnanteile von einer aktiv tätigen Enkelgesellschaft oder mehreren solchen Enkelgesellschaften und keine anderen Erträge bezogen, so sind die Gewinnanteile, die die Muttergesellschaft von der Tochtergesellschaft bezogen hat, in Höhe der auf die Muttergesellschaft entfallenden (Absatz 22) Ausschüttung der Enkelgesellschaft(en) begünstigt. ²Die von Tochter- und Enkelgesellschaft(en) stammenden Gewinnanteile sind dabei mit ihrem Betrag vor Abzug etwaiger Betriebsausgaben anzusetzen.

Beispiel 1:

Die Muttergesellschaft ist zu 100 v.H. an der Tochtergesellschaft, diese wiederum zu 100 v.H. an der Enkelgesellschaft beteiligt. Die Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft beträgt 50.000 DM, die Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft 100.000 DM.

Ein Betrag von 50.000 DM ist begünstigt.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, aber die Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft beträgt 200.000 DM.

Hier ist die gesamte Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft in Höhe von 100.000 DM begünstigt.

(24) ¹Hat die Tochtergesellschaft Gewinnanteile von einer aktiv tätigen Enkelgesellschaft oder mehreren solchen Enkelgesellschaften sowie andere Erträge bezogen, dürfen die auf die mittelbare Beteiligung der Muttergesellschaft entfallenden Ausschüttungen der Enkelgesellschaft(en) nur dem Teil der Ausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft gegenübergestellt werden, der als aus den Ausschüttungen der Enkelgesellschaft(en) stammend angesehen werden kann. ²Die Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ist deshalb im Verhältnis der Bruttodividenden der Tochtergesellschaft aus den Ausschüttungen der Enkelgesellschaft(en) zu ihren übrigen Bruttoerträgen aufzuteilen.

Beispiel 1:

Die Muttergesellschaft ist zu 100 v.H. an der Tochtergesellschaft, diese wiederum zu 100 v.H. an den Enkelgesellschaften E 1 und E 2 beteiligt. Die Enkelgesellschaften schütten Gewinnanteile von je 100.000 DM aus. Außer diesen Gewinnanteilen bezieht die Tochtergesellschaft noch andere Bruttoerträge von 100.000 DM. Sie nimmt eine Ausschüttung von 300.000 DM an die Muttergesellschaft vor.

Von der Ausschüttung der Tochtergesellschaft ist ein Betrag von

$$300.000 \text{ DM} \times \frac{200.000}{300.000} = 200.000 \text{ DM}$$

als aus den Ausschüttungen der Enkelgesellschaften stammend anzusehen.

(Formel: Gewinnausschüttung Tochtergesellschaft x

Gewinnausschüttung aktiv tätige Enkelgesellschaften	=	begünstigter Anteil).
Gesamtbetrag der Erträge der Tochtergesellschaft		

Diesem Betrag stehen Ausschüttungen der Enkelgesellschaften in gleicher Höhe gegenüber, die auf die mittelbaren Beteiligungen der Muttergesellschaft entfallen. Er ist deshalb in vollem Umfang begünstigt. Der restliche Betrag der Ausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft (= 100.000 DM) wird bei dieser normal besteuert.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, aber die Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft beträgt nur 150.000 DM.

Als aus den Ausschüttungen der Enkelgesellschaften stammend wird ein Teilbetrag von 100.000 DM angesehen. Da ihm auch genügend hohe Ausschüttungen der Enkelgesellschaften, die auf die mittelbaren Beteiligungen der Muttergesellschaft entfallen, gegenüberstehen, ist er in voller Höhe begünstigt, während der restliche Betrag von 50.000 DM bei der Muttergesellschaft normal besteuert wird.

Beispiel 3:

Wie Beispiel 1, aber die Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft beträgt 600.000 DM.

Als aus den Ausschüttungen der Enkelgesellschaften stammend kann nur ein Teilbetrag von 200.000 DM angesehen werden, da die Enkelgesellschaften nur in Höhe dieses Betrags Ausschüttungen vorgenommen haben. Ein Betrag von 200.000 DM ist begünstigt. Die übrigen 400.000 DM werden bei der Muttergesellschaft normal besteuert.

³Auf Antrag der Muttergesellschaft kann in klar abgrenzbaren Fällen die Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft im Verhältnis der Nettodividenden der Tochtergesellschaft aus den Ausschüttungen der Enkelgesellschaft(en) zu ihren übrigen Nettoerträgen aufgeteilt werden. ⁴Die von Tochter- und Enkelgesellschaft(en) stammenden Gewinnanteile sind dabei mit ihrem Betrag nach Abzug etwaiger Betriebsausgaben anzusetzen (vgl. abweichende Regelung in Absatz 23). ⁵Nach dem Gesetzeswortlaut ist jeweils auf die Erträge abzustellen, die die Tochtergesellschaft in dem Zeitraum erzielt hat, der dem maßgebenden Wirtschaftsjahr der Muttergesellschaft entspricht. ⁶Daraus können sich bei abweichendem Wirtschaftsjahr der Tochtergesellschaft Schwierigkeiten ergeben. ⁷Zur Vereinfachung ist es deshalb nicht zu beanstanden, wenn die Verhältnisse des Wirtschaftsjahrs der Tochtergesellschaft zugrunde gelegt werden, in dem sie die Gewinnanteile von der Enkelgesellschaft bezogen hat.

Inhalt der Vergünstigung

(25) ¹Ist die Einzelgesellschaft in einem Staat ansässig, mit dem ein DBA besteht, und wären die Gewinnanteile, wenn sie von der Einzelgesellschaft unmittelbar an die Muttergesellschaft gezahlt würden, nach diesem Abkommen von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, besteht die Vergünstigung darin, daß die von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinnanteile, soweit sie begünstigt sind, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden. ²Die Beteiligungsvoraussetzungen nach Absatz 19 müssen vorliegen. ³Dabei ist zu berücksichtigen, daß nach § 8 b Abs. 5 KStG die in den DBA festgelegten Beteiligungsgrenzen auf 10 v.H. gesenkt sind (vgl. Abschnitt 41 Abs. 17). ⁴Soweit die Gewinnanteile von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ausgenommen sind, kommt die Anrechnung einer etwa von ihnen erhobenen ausländischen Quellensteuer nach § 26 Abs. 1 KStG nicht in Betracht. ⁵Ist die Einzelgesellschaft in einem Staat ansässig, mit dem kein DBA besteht, sieht ein anzuwendendes DBA keine Schachtelvergünstigung vor oder kommt die Schachtelvergünstigung nach dem DBA nicht zur Anwendung, besteht die Vergünstigung darin, daß die vom Gewinn der Einzelgesellschaft erhobene ausländische Steuer, die auf dem begünstigten Teil der Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft lastet, auf die Körperschaftsteuer der Muttergesellschaft angerechnet wird. ⁶Die Anrechnung wird nach den in Absatz 2 bis 16 dargelegten Grundsätzen durchgeführt. ⁷Soweit die Gewinnanteile begünstigt sind, kann nur eine von den Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft, nicht jedoch eine von den Gewinnausschüttungen der Einzelgesellschaft erhobene Quellensteuer nach § 26 Abs. 1 KStG angerechnet werden. ⁸Ist die Einzelgesellschaft in einem Entwicklungsland ansässig, besteht die Vergünstigung darin, daß die auf den begünstigten Teil der Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft entfallende Körperschaftsteuer nicht erhoben wird (vgl. Absatz 17).

15. Nachweise

(26) ¹Die Anwendung des § 26 Abs. 2, 2 a, 3 und 5 KStG setzt voraus, daß die Muttergesellschaft alle Nachweise erbringt, insbesondere darüber, daß die Voraussetzungen des Absatzes 9 vorliegen (§ 26 Abs. 4 KStG). ²Wegen der behördlich anerkannten Prüfungsstellen im Sinne des § 26 Abs. 4 Nr. 2 KStG wird auf das BMF-Schreiben vom 26.5.1978 (BStBl I S. 308) hingewiesen.

16. Indirekte Anrechnung bei Tochtergesellschaften in der Europäischen Union

(26a) ¹Nach Artikel 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie der EG sind Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften anderer Mitgliedstaaten (vgl. Anlage 7 zu § 44 d EStG) an eine deutsche Muttergesellschaft von der deutschen Körperschaftsteuer entweder freizustellen oder durch Anrechnung der ausländischen Steuern zu begünstigen. ²Die Anrechnung ist nur insoweit zu gewähren, als die Einkünfte nicht nach einem DBA im Inland freizustellen sind. ³Die Anrechnung der ausländischen Steuer erfordert einen Antrag der Muttergesellschaft. ⁴Die Muttergesellschaft muß nachweislich seit mindestens 12 Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums mindestens zu einem Zehntel am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt sein. ⁵Zu den Gewinnanteilen der Muttergesellschaft aus Ausschüttungen der Tochtergesellschaft gehören nicht Bezüge der Muttergesellschaft, die auf Grund einer Herabsetzung des Kapitals oder nach Auflösung der anderen Gesellschaft anfallen. ⁶Die Aktivitätsvoraussetzungen nach § 26 Abs. 2 KStG gelten für § 26 Abs. 2 a KStG nicht. ⁷§ 26 Abs. 2 a KStG ist eine Auffangregelung für den Fall künftiger DBA-Änderungen. ⁸Sie ist von Bedeutung, wenn ein DBA als

Voraussetzung für die Schachtelbefreiung einen Aktivitätsvorbehalt enthält, sowie in Fällen, in denen ein DBA statt einer Freistellung von Schachteldividenden die Steueranrechnung oder ein Recht der Bundesrepublik Deutschland vorsieht, von der Freistellung zur Steueranrechnung überzugehen und die Bundesrepublik dieses Recht ausgeübt hat.

C. Abzug ausländischer Steuern bei Ermittlung der Summe der Einkünfte (§ 26 Abs. 6 KStG in Verbindung mit § 34c Abs. 2, 3 und 6 EStG)

(27) ¹Die Vorschriften des § 34c Abs. 2, 3 und 6 EStG sind bei der Besteuerung von Körperschaften entsprechend anzuwenden. ²Die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer vom Einkommen kann unter den Voraussetzungen des § 34c Abs. 2 oder 3 EStG bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte abgezogen werden. ³Dies gilt nicht für Einkünfte, für die die indirekte Steueranrechnung nach § 26 Abs. 2 bis 5 KStG (vgl. Absätze 2 bis 26) beantragt wird. ⁴Bei negativen ausländischen Einkünften im Sinne des § 2a EStG kommt ein Abzug ausländischer Steuern entsprechend § 34c Abs. 2 EStG auf Antrag in Betracht. ⁵Wegen des Abzugs fiktiver ausländischer Steuer vgl. Absatz 30.

D. Ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 26 Abs. 6 KStG in Verbindung mit § 34c Abs. 4 EStG)

(28) ¹Unter den Voraussetzungen des § 34c Abs. 4 EStG unterliegen die ausländischen Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen einer ermäßigten Körperschaftsteuer in Höhe von 22,5 v.H. ²Die pauschal festgesetzte Körperschaftsteuer gehört zur Tarifbelastung gemäß § 27 Abs. 2 KStG. ³Da die Tarifbelastung niedriger ist als die Ausschüttungsbelastung, ist der ermäßigt belastete Eigenkapitalteil nach § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG aufzuteilen.

E. Pauschalierung der Körperschaftsteuer (§ 26 Abs. 6 KStG in Verbindung mit § 34c Abs. 5 EStG)

(29) ¹Anstelle der direkten und indirekten Steueranrechnung kann auf Antrag bei ausländischen Einkünften die Pauschalierung der Körperschaftsteuer nach dem Pauschalierungserlaß vom 10.4.1984 (BStBl I S. 252) gewährt werden. ²Die pauschal festgesetzte Körperschaftsteuer in Höhe von 25 v.H. der begünstigten Einkünfte gehört zur Tarifbelastung nach § 27 Abs. 2 KStG. ³Da die Tarifbelastung niedriger ist als die Ausschüttungsbelastung, ist der ermäßigt belastete Eigenkapitalteil nach § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG aufzuteilen.

F. Bestehen von DBA (§ 26 Abs. 6 KStG in Verbindung mit § 34c Abs. 6 EStG)

(30) ¹Stammen Einkünfte aus einem ausländischen Staat, mit dem ein DBA besteht, so kann eine Steueranrechnung (§ 26 Abs. 1 KStG) oder ein wahlweiser Abzug der ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte nur unter Beachtung der Vorschriften des maßgeblichen DBA vorgenommen werden. ²Gegebenenfalls kann auch die Anrechnung fiktiver Steuerbeträge in Betracht kommen. ³Sieht ein Abkommen nur die Anrechnung ausländischer Steuern vor, kann dennoch auf Antrag das nach innerstaatlichem Recht eingeräumte Wahlrecht eines Abzugs der ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte beansprucht werden. ⁴Das Wahlrecht muß für die gesamten Einkünfte aus einem ausländischen Staat einheitlich ausgeübt werden. ⁵Ein

Abzug einer fiktiven ausländischen Steuer ist jedoch nach § 34 c Abs. 6 EStG ab Veranlagungszeitraum 1994 ausgeschlossen; soweit das den Einkünften zugrundeliegende Rechtsgeschäft vor dem 11.11.1993 abgeschlossen wurde, gilt diese Einschränkung erstmals ab Veranlagungszeitraum 1996. ⁶Über den Rahmen bestehender DBA hinaus kann eine Anrechnung oder ein Abzug ausländischer Steuern in Betracht kommen, wenn das DBA die Doppelbesteuerung nicht beseitigt oder sich nicht auf die fragliche Steuer vom Einkommen dieses Staates bezieht. ⁷Bei negativen ausländischen Einkünften im Sinne des § 2a EStG aus einem ausländischen Staat, mit dem ein DBA besteht, ist auf Antrag anstelle einer im DBA vorgesehenen Anrechnung ein Abzug der ausländischen Steuern entsprechend § 34c Abs. 2 EStG möglich.

G. Berücksichtigung ausländischer Steuern bei beschränkter Steuerpflicht

(31) Sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen beschränkt steuerpflichtig (§ 2 Nr. 1 KStG), so ist nach § 26 Abs. 6 KStG in Verbindung mit § 50 Abs. 6 EStG unter den dort genannten Voraussetzungen die direkte Steueranrechnung (§ 34c Abs. 1 EStG) oder der Steuerabzug (§ 34c Abs. 2 und 3 EStG) möglich.

H. Schachtelvergünstigung in Form der indirekten Steueranrechnung für gewerbliche Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften

(32) ¹Die Vergünstigungen des § 26 Abs. 2 und 3 KStG (indirekte Anrechnung und fiktive indirekte Anrechnung) werden durch § 26 Abs. 7 KStG auch gewerblichen Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften eingeräumt. ²Hinsichtlich der Voraussetzungen zur Inanspruchnahme dieser Vergünstigung wird auf § 8 b Abs. 4 Satz 1 und 3 KStG hingewiesen (vgl. Absatz 16 und 17). ³Abweichend von § 8 b Abs. 4 KStG wird in § 26 Abs. 7 KStG auf die Voraussetzungen abgestellt, die in § 26 Abs. 2 KStG für die ausländische Tochtergesellschaft näher definiert sind (vgl. hierzu auch Abs. 6 ff.).

Zu § 27

77. Herstellen der Ausschüttungsbelastung

(1) ¹Die Ausschüttungsbelastung im Sinne des § 27 Abs. 1 KStG beträgt stets 30 v.H. des Gewinns, der sich vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt. ²Sie verringert sich nicht durch Steuerermäßigungen. ³Die Ausschüttungsbelastung ist wie folgt herzustellen:

1. ¹Ist die Tarifbelastung des Eigenkapitals, das als für die Ausschüttung verwendet gilt, höher als die Ausschüttungsbelastung, mindert sich die Körperschaftsteuer um den die Ausschüttungsbelastung übersteigenden Betrag. ²Beträgt die Tarifbelastung 45 v.H. des Gewinns, der sich vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt, mindert sich die nach den Tarifvorschriften berechnete Körperschaftsteuer um $45 - 30 = 15$ Prozentpunkte. ³Dementsprechend erhöht sich der zur Ausschüttung verfügbare Betrag um 15 Prozentpunkte von 55 auf 70 Prozentpunkte. ⁴Die Minderung der Körperschaftsteuer beträgt,

	15	3
- bezogen auf die Ausschüttung,	--	= --;
	70	14

- bezogen auf das für die Ausschüttung als verwendet geltende, mit 45 v.H. belastete Eigenkapital,

	15	3
	--	= --.
	55	11

Beispiel:

Das zu versteuernde Einkommen einer GmbH beläuft sich im Veranlagungszeitraum 01 auf 200.000 DM. Die im Jahr 02 für das Wirtschaftsjahr 01 **vorgenommene** Gewinnausschüttung beträgt 70.000 DM.

Körperschaftsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 45 v.H. (Tarifbelastung)	90.000 DM
Körperschaftsteuer-Minderung nach § 27 Abs. 1 KStG ($15/70 = 3/14$ von 70.000 DM)	- 15.000 DM
Festzusetzende Körperschaftsteuer	<u>75.000 DM</u> =====

⁵Beträgt die Tarifbelastung 50 v.H. des Gewinns, der sich vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt, mindert sich die nach den Tarifvorschriften berechnete Körperschaftsteuer um $50 - 30 = 20$ Prozentpunkte. ⁶Dementsprechend erhöht sich der zur Ausschüttung verfügbare Betrag um 20 Prozentpunkte von 50 auf 70 Prozentpunkte. ⁷Die Minderung der Körperschaftsteuer beträgt,

	20	2
- bezogen auf die Ausschüttung,	--	= --;
	70	7

- bezogen auf das für die Ausschüttung als verwendet geltende, mit 50 v.H. belastete Eigenkapital,

$$\frac{20}{50} = \frac{2}{5}$$

2. Gelten Eigenkapitalteile im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 oder Nr. 3 KStG als für die Ausschüttung verwendet, die nicht der Körperschaftsteuer unterlegen haben oder die mit einer vor dem 1.1.1977 entstandenen Körperschaftsteuer belastet sind, erhöht sich vorbehaltlich des § 40 Satz 1 Nr. 3 KStG die Körperschaftsteuer nach § 27 Abs. 1 KStG,

- bezogen auf die Ausschüttung,

$$\text{um } \frac{30}{70} = \frac{3}{7};$$

- bezogen auf den Teilbetrag des nichtbelasteten Eigenkapitals, der insgesamt für die Ausschüttung und für die Körperschaftsteuererhöhung erforderlich ist,

$$\text{um } \frac{30}{100} = \frac{3}{10}$$

(2) ¹Eine Ausschüttung beruht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß, wenn der Beschuß, auf Grund dessen sie vorgenommen wird, in dem Zeitpunkt seines Vollzugs wirksam besteht. ²Vgl. BFH-Urteil vom 14.3.1989 (BStBl II S. 741). ³Ein Gewinnverteilungsbeschuß entspricht auch dann den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften, wenn zwischen dem Ende des Wirtschaftsjahres, dessen Gewinn ausgeschüttet wird und dem Gewinnverteilungsbeschuß ein längerer Zeitraum liegt. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 11.4.1990 (BStBl II S. 998).

(3) ¹Ausschüttungen auf Genußrechte, die eine Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft gewähren, beruhen nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß. ²Sie gehören zu den Ausschüttungen im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG. ³Das gilt auch, wenn sie durch einen Gewinnverteilungsbeschuß ausgelöst werden.

(4) Ist bei einer Gewinnausschüttung, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß beruht, im Zeitpunkt der Veranlagung zur Körperschaftsteuer das Eigenkapital, das für diese Ausschüttung als verwendet gilt, noch nicht festgestellt (vgl. § 47 Abs. 1 KStG), ist die Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer nach dem voraussichtlich als verwendet geltenden Eigenkapital zu schätzen.

Beispiel:

Der den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechende Gewinnverteilungsbeschuß für das Jahr 01 wird im März des Jahres 03 gefaßt. Für die Gewinnausschüttung gilt nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG das Eigenkapital zum 31.12.02 als verwendet. Die Änderung der Körperschaftsteuer infolge der Gewinnausschüttung ist nach § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG bei der Körperschaftsteuerveranlagung für das Jahr 01 zu berücksichtigen. Ist im Zeitpunkt der Körperschaftsteuerveranlagung für das Jahr 01 das verwendbare Eigenkapital zum 31.12.02 noch nicht festgestellt, ist die Änderung der Körperschaftsteuer nach den voraussichtlich für die Ausschüttung als verwendet geltenden Teilbeträgen zu schätzen (§ 162 Abs. 3 AO). Ergibt sich aus der späteren Feststellung zum 31.12.02, daß sich das verwendbare Eigenkapital anders als ursprünglich ange-

nommen zusammensetzt, und ergibt sich daraus eine abweichende Verrechnung der Gewinnausschüttung, ist die Körperschaftsteuerveranlagung zu ändern (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, § 47 Abs. 1 Satz 3 KStG). Die Minderung bzw. Erhöhung der Körperschaftsteuer ist neu zu berechnen.

(5) ¹Der nach der Minderung oder Erhöhung verbleibende Steuerbetrag stellt die festzusetzende Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum dar. ²Übersteigt der Betrag, um den sich die Körperschaftsteuer nach § 27 Abs. 1 KStG insgesamt verringert, die nach den Tarifvorschriften berechnete Körperschaftsteuer, ist der übersteigende Betrag als Erstattung festzusetzen.

(6) ¹Eine Gewinnausschüttung im Sinne des § 27 KStG ist verwirklicht und die Ausschüttungsbelastung ist herzustellen, wenn bei der Körperschaft der Vermögensminderung entsprechende Mittel abgefließen sind oder eine Vermögensmehrung verhindert worden ist. ²Vgl. BFH-Urteile vom 20.8.1986 (BStBl 1987 II S. 75), vom 9.12.1987 (BStBl 1988 II S. 460), vom 14.3.1989 (BStBl II S. 633), vom 12.4.1989 (BStBl II S. 636) und vom 28.6.1989 (BStBl II S. 854). ³Die Gewinnausschüttung ist noch nicht verwirklicht, wenn offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Kapitalgesellschaft lediglich als Verpflichtung gegenüber dem Anteilseigner passiviert werden. ⁴Wegen der Auswirkungen der Gewinnausschüttungen auf das verwendbare Eigenkapital siehe die Abschnitte 79 und 80. ⁵Der Abfluß der Gewinnausschüttung erfolgt erst mit der tatsächlichen Zahlung an die Gesellschafter oder aber mit dem Untergang der Verbindlichkeit in anderer Weise (Aufrechnung, Erlaß, u.s.w.) ⁶Eine Gewinnausschüttung kann auch in der Umwandlung eines Dividendenanspruches in eine Darlehensforderung liegen (BFH-Urteil vom 9.12.1987, BStBl II S. 460). ⁷Auf den Zufluß beim Anteilseigner im Sinne des § 11 EStG bzw. § 44 EStG kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteile vom 26.8.1987, BStBl 1988 II S. 143, vom 9.12.1987, BStBl 1988 II S. 460 und vom 31.10.1990, BStBl 1991 II S. 255).

Beispiel:

Die Gesellschafterversammlung einer GmbH beschließt im Jahr 02 eine ordnungsgemäße Gewinnausschüttung für das Jahr 01 mit der Maßgabe, daß im Hinblick auf den bei der GmbH bestehenden Liquiditätsengpaß die Auszahlung erst im Jahr 03 erfolgen soll.

Nach § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG ist die Änderung der Körperschaftsteuer für das Jahr 01 zu berücksichtigen. Die Ausschüttungsbelastung darf jedoch erst im Zeitpunkt des Abfließens der Gewinnausschüttung im Jahr 03 hergestellt werden. Wird die Körperschaftsteuerveranlagung 01 vor dem Tag des Abfließens der Gewinnausschüttung durchgeführt, darf die Änderung der Körperschaftsteuer zunächst nicht berücksichtigt werden. Zur späteren Berücksichtigung der Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer ist der Körperschaftsteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern, sobald die Gewinnausschüttung tatsächlich abgefließen ist.

(7) ¹Eine Gewinnausschüttung ist grundsätzlich auch dann abgefließen, wenn die Gewinnanteile dem Gesellschafter auf Verrechnungskonten, über die die Gesellschafter vereinbarungsgemäß verfügen können, bei der Gesellschaft gutgeschrieben worden sind. ²Die Gewinnausschüttung einer an der Börse zugelassenen Kapitalgesellschaft ist abgefließen, wenn die Dividende den Anteilseignern abrufbereit zur Verfügung steht. ³Bei einer verhinderten Vermögensmehrung tritt der Vermögensabfluß in dem Augenblick ein, in dem die verhinderte Vermögensmehrung bei einer unterstellten angemessenen Entgeltsvereinbarung sich nach allgemeinen Realisationsgrundsätzen gewinnerhöhend ausgewirkt hätte (vgl. BFH-Urteil vom 23.6.1993, BStBl II S. 801).

(8) ¹Die Einziehung eigener Anteile einer GmbH löst nicht die Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Sinne des § 27 Abs. 1 KStG aus. ²Beschließt eine GmbH, die eigene Anteile hält, eine Kapitalherabsetzung sowie eine Rückgewähr des durch die Herabsetzung frei gewordenen Kapitals an die „übrigen“ Gesellschafter, liegt eine andere Ausschüttung im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG vor. ³Eine Einkommenserhöhung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ergibt sich jedoch nicht.

(9) ¹Eine Gewinnausschüttung ist grundsätzlich auch abgeflossen, wenn die Gesellschafter ihre Gewinnanteile im Zusammenhang mit der Ausschüttung aufgrund vertraglicher Vereinbarungen verwenden, z.B.

1. als Einlage in die Körperschaft,

a) zur Erhöhung des Nennkapitals bei einer Kapitalgesellschaft,

b) zur Erhöhung des Geschäftsguthabens bei einer Genossenschaft; vgl. BFH-Urteil vom 21.7.1976 (BStBl 1977 II S. 46) und Abschnitt 79 Abs. 5,

c) zur Einstellung in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB,

2. zur Beteiligung als stiller Gesellschafter bei der Körperschaft,

3. als Darlehen an die Körperschaft.

²Das gilt selbst dann, wenn bereits vor dem Gewinnverteilungsbeschluß eine Verpflichtung des Gesellschafters zur Einlage oder zur Darlehenshingabe bestanden hat.

(10) ¹Wird ein Gewinnverteilungsbeschluß bis zum Vermögensabfluß aufgehoben, ist die Ausschüttungsbelastung nicht herzustellen. ²Vgl. BFH-Urteil vom 9.12.1987 (BStBl 1988 II S. 460). ³Eine vollzogene Ausschüttung kann nicht durch Aufhebung oder Änderung eines vorher gefaßten Gewinnverteilungsbeschlusses mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden. ⁴Zurückgewährte Gewinnanteile sind steuerrechtlich als Einlagen zu behandeln. ⁵Vgl. BFH-Urteile vom 29.4.1987 (BStBl II S. 733), vom 13.9.1989 (BStBl II S. 1029), vom 10.3.1993 (BStBl II S. 635) und vom 3.8.1993 (BStBl 1994 II S. 561). ⁶Das gilt auch für zurückgewährte Vorbausschüttungen. ⁷Wegen der Auswirkungen zurückgewährter verdeckter Gewinnausschüttungen auf das Einkommen vgl. Abschnitt 31 Abs. 9.

(11) Wegen der Aufteilung der Minderung und Erhöhung der Körperschaftsteuer bei Ausschüttungen für verschiedene Wirtschaftsjahre, die mit dem Eigenkapital zu demselben Gliederungsstichtag zu verrechnen sind, vgl. Abschnitt 78 Abs. 3.

Zu § 28

78. Verrechnung von offenen Gewinnausschüttungen, Bedeutung der Verwendungsfiktion

(1) ¹Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Beschluß für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, sind nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG auch dann mit dem verwendbaren Eigenkapital zum Schluß des letzten vor dem Gewinnverteilungsbeschluß abgelaufenen Wirtschaftsjahrs zu verrechnen, wenn

der Beschluß ein früheres als das vorangegangene Wirtschaftsjahr betrifft. ²Sie verringern das verwendbare Eigenkapital aber erst im Zeitpunkt des Mittelabflusses (vgl. Abschnitt 77 Abs. 6)

(2) ¹Fließt die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruhende Gewinnausschüttung erst in einem späteren Wirtschaftsjahr als dem des Gewinnverteilungsbeschlusses ab, verringert sich das verwendbare Eigenkapital erst zum Schluß des Wirtschaftsjahrs, in dem die Ausschüttung abfließt. ²Für diese Ausschüttung gilt aber nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG das verwendbare Eigenkapital in seiner Zusammensetzung zum Schluß des dem Gewinnverteilungsbeschluß vorangegangenen Wirtschaftsjahrs als verwendet. ³Die Bestandteile des verwendbaren Eigenkapitals, die zur Finanzierung der genannten Gewinnausschüttung benötigt werden, stehen bis zum Abfließen der Gewinnausschüttung für zwischenzeitliche andere Eigenkapitalverringerungen, z.B. auf Grund weiterer Ausschüttungen oder sonstiger nichtabziehbarer Ausgaben, nicht zur Verfügung.

Beispiel:

Die Gesellschafterversammlung einer GmbH beschließt im Jahr 02 eine ordnungsgemäße Gewinnausschüttung in Höhe von 70.000 DM für das Jahr 01, die in Jahr 03 an die Gesellschafter ausgezahlt wird.

	DM	EK 45 DM	EK 30 DM
Bestände zum 01.01.01		10.000	6.000
Einkommen 01	100.000		
Körperschaftsteuer 45 v.H.	- 45.000	+ 55.000	
Sonstige nichtabziehbare Ausgaben		- 8.000	
Bestände zum 31.12.01		57.000 *)	6.000
Einkommen 02	10.000		
Körperschaftsteuer 45 v.H.	- 4.500	+ 5.500	
Sonstige nichtabziehbare Ausgaben	10.000		
Davon Abzug vom Teilbetrag EK 45 (höchstens 57.000 DM - 55.000 DM + 5.500 DM)	- 7.500	- 7.500	
Der Restbetrag ist vom Teilbetrag EK 30 abzuziehen	2.500		- 2.500
Bestände zum 31.12.02 (Überträge)		55.000	3.500

	DM	EK 45 DM	EK 30 DM
Überträge		55.000	3.500
Verringerung des verwendbaren Eigenkapitals durch die in 02 für 01 beschlossene, aber erst in 03 abgeflossene Gewinn- ausschüttung:			
Gewinnausschüttung	70.000		
Dafür Verwendung des Teil- betrags EK 45 zum 31.12.01 in Höhe von $55/70 = 11/14$ der Ausschüttung	- 55.000	- 55.000	
Dafür Verwendung der Körper- schaftsteuer-Minderung ($15/55 = 3/11$ von 55.000 DM) - 15.000		-	
	0		
	=====		
Einkommen 03	50.000 DM		
- Körperschaftssteuer			
45 v.H.	- 22.500 DM	+ 27.500	
Zugang zum EK 45			
Bestände zum 31.12.03		27.500	3.500
		=====	

*) Davon gelten $55/70$ von 70.000 DM = 55.000 DM für die Finanzierung der im Jahr 03 abfließenden Gewinnausschüttung von 70.000 DM als verwendet und dürfen folglich nicht für andere Eigenkapitalverringerungen im Jahr 02 verbraucht werden.

- (3) ¹Gewinnausschüttungen auf Grund eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses für abgelaufene Wirtschaftsjahre, die im laufenden Wirtschaftsjahr beschlossen werden, sowie andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen im zuletzt abgelaufenen Wirtschaftsjahr sind in einer Summe mit dem verwendbaren Eigenkapital zum Schluß des zuletzt abgelaufenen Wirtschaftsjahrs zu verrechnen. ²Die sich daraus ergebende Änderung der Körperschaftsteuer ist entsprechend dem Verhältnis der Ausschüttungen auf die nach § 27 Abs. 3 KStG in Betracht kommenden Veranlagungszeiträume aufzuteilen. ³Vgl. BFH-Urteil vom 14.3.1990 (BStBl II S. 651).

Beispiel:

Eine Kapitalgesellschaft mit einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr nimmt im Jahr 03 sowohl eine Gewinnausschüttung für das Jahr 01 als auch eine Gewinnausschüttung für das Jahr 02 vor. Beide Ausschüttungen beruhen auf Gewinnverteilungsbeschlüssen, die den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechen. Außerdem hat die Kapitalgesellschaft im Jahr 02 eine verdeckte Gewinnausschüttung vorgenommen. Alle drei Ausschüttungen sind in einer Summe mit dem verwendbaren Eigenkapital zum 31.12.02 zur verrechnen.

Wegen der Aufteilung der Körperschaftsteuer-Änderung auf die verschiedenen Ausschüttungen vgl. das Beispiel in **Abschnitt 80 Abs. 2 Nr. 3**.

(4) ¹Gelten nach § 28 Abs. 3 KStG unterschiedlich mit Körperschaftsteuer belastete oder nichtbelastete Eigenkapitalteile als für eine Ausschüttung verwendet, ist die nach § 27 KStG eintretende Änderung der Körperschaftsteuer für jeden dieser Eigenkapitalteile getrennt zu berechnen. ²Daher kann eine Gewinnausschüttung zugleich eine Minderung der Körperschaftsteuer und eine Erhöhung der Körperschaftsteuer bewirken.

Beispiel:

1. Sachverhalt

Für den Veranlagungszeitraum 02 beträgt das zu versteuernde Einkommen einer Kapitalgesellschaft 350.000 DM. Es unterliegt dem Steuersatz von 45 v.H. Die nichtabziehbaren Ausgaben belaufen sich ohne die Körperschaftsteuer auf 22.500 DM. Für das Wirtschaftsjahr 02 nimmt die Kapitalgesellschaft im folgenden Jahr unter Mitverwendung des Gewinnvortrages eine Gewinnausschüttung von 385.000 DM vor. Das verwendbare Eigenkapital zum 31.12.01 setzt sich aus einem ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag (EK 45) in Höhe von 50.000 DM und den nicht belasteten Altrücklagen im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG (EK 03) in Höhe von 290.000 DM zusammen.

2. Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.02

	DM	EK 45 DM	EK 03 DM
a) Bestand zum 31.12.01		50.000	290.000
b) Zugang aus dem Einkommen:			
Einkommen	350.000		
Körperschaftsteuer 45 v.H.	- 157.500	+ 192.500	
c) Sonstige nichtab- ziehbare Ausgaben		- 22.500	
d) Bestand zum 31.12.02		220.000	290.000

3. Für die Ausschüttung gelten als verwendet:	DM
a) das gesamte EK 45	220.000
b) der darauf entfallende Betrag der Körperschaftsteuer-Minderung ($15/55 = 3/11$ von 220.000 DM)	60.000
c) EK 03 in Höhe der restlichen Gewinnausschüttung	105.000
Gewinnausschüttung	<u>385.000</u>
4. Berechnung der festzusetzenden Körperschaft- steuer 02	
45 v.H. des Einkommens (350.000 DM)	157.500
Minderung der Körperschaftsteuer auf Grund der Verwendung des EK 45 ($15/55 = 3/11$ von 220.000 DM)	- 60.000
Erhöhung der Körperschaftsteuer auf Grund der Verwendung der EK 03 ($30/70 = 3/7$ von 105.000 DM)	+ 45.000
Festzusetzende Körperschaftsteuer 02	<u>142.500</u>

5. Auswirkungen der Gewinnausschüttung auf das verwendbare Eigenkapital

	DM	EK 45 DM	EK 03 DM
a) Bestand 31.12.02		220.000	290.000
b) Gewinnausschüttung	385.000		
Dafür gelten als verwendet:			
aa) das gesamte EK 45	- 220.000	- 220.000	
bb) die darauf entfallende Körperschaftsteuer-Minderung ($15/55 = 3/11$ von 220.000 DM)	- 60.000	---	
cc) für den Restbetrag gilt EK 03 als verwendet	- 105.000		- 105.000
	0		
c) Auf die Gewinnausschüttung entfallende Körperschaftsteuer-Erhöhung ($30/70 = 3/7$ von 105.000 DM; § 31 Abs. 1 Nr. 1 KStG)			- 45.000
d) Verringerung durch die Gewinnausschüttung		220.000	150.000

³Die Regelung des § 28 Abs. 3 KStG wird durch § 54 Abs. 11 a Satz 5 KStG ergänzt.

⁴Danach gilt der Teilbetrag EK 50 bis zu seiner Umgliederung als vorrangig für eine Ausschüttung verwendet.

(5) ¹Reichen für die Verrechnung einer Gewinnausschüttung, für die zunächst mit Körperschaftsteuer belastete Teilbeträge als verwendet galten, später diese Teilbeträge nicht mehr aus, z.B. nach einem Verlustrücktrag oder nach einer steuerlichen Außenprüfung, ist die Gewinnausschüttung nach § 28 Abs. 4 KStG insoweit mit dem Teilbetrag EK 02 zu verrechnen, auch wenn dieser Teilbetrag dadurch negativ wird. ²Dies gilt auch, wenn die Kapitalgesellschaft über ausreichende Bestände bei den Teilbeträgen EK 01 und EK 04 verfügt und ihre Anteilseigner nichtanrechnungsbe-rechtigt sind.

Beispiel

1. Ursprüngliche Verrechnung der den Anteilseignern bescheinigten Gewinnausschüttung

	DM	EK 45 DM	EK 02 DM	EK 03 DM
a) Bestand zum 31.12.01 lt Erklärung der Kapitalgesellschaft		55.000	0	300.000
b) Offene Gewinnausschüttung in 02 für 01	70.000			
c) Dafür Verwendung von EK 45 ($55/70 = 11/14$ von 70.000 DM)	- 55.000	- 55.000		
d) Körperschaftssteuer-Minderung ($15/55 = 3/11$ von 55.000 DM)	15.000			

2. Geänderte Verrechnung der Gewinnausschüttung im Anschluß an eine steuerliche Außenprüfung

	DM	EK 45 DM	EK 01 DM	EK 02 DM	EK 03 DM
a) Geänderte Bestände zum 31.12.01 nach dem Ergebnis der steuerlichen Außenprüfung		20.000	50.000	0	300.000
b) Offene Gewinnausschüttung in 02 für 01	70.000				
c) Dafür Verwendung des gesamten EK 45	- 20.000	- 20.000			
d) Körperschaftsteuer-Minderung ($15/55 = 3/11$ von 20.000 DM)	- 5.455				
e) Für den Restbetrag nach § 28 Abs. 4 KStG Verwendung von EK 02	44.545			- 44.545	
f) Körperschaftsteuer-Erhöhung ($3/7$ von 44.545 DM)				- 19.091	

³Die Rechtsfolgen des § 28 Abs. 4 KStG treten ein, wenn auch nur einem der Anteilseigner für die Gewinnausschüttung eine Steuerbescheinigung nach § 44 oder § 45 KStG erteilt worden ist, in der die anrechenbare Körperschaftsteuer ausgewiesen ist.

(6) Die Regelung des § 28 Abs. 5 KStG, wonach die einmal bescheinigte Verwendung des Teilbetrags EK 01 unverändert bleibt, gilt sowohl bei einer späteren Verringerung als auch bei einer späteren Erhöhung des Bestands bei diesem Teilbetrag.

(7) ¹Nach § 28 Abs. 6 KStG gilt der Betrag, um den die Körperschaftsteuer sich nach § 27 KStG mindert, als für die Ausschüttung verwendet. ²Dementsprechend verringert sich das mit Körperschaftsteuer belastete Eigenkapital nur insoweit, als die Ausschüttung den Minderungsbetrag übersteigt.

(8) ¹Die Regelung des § 28 Abs. 7 KStG, wonach in den Fällen der Vergütung von Körperschaftsteuer nach § 52 KStG oder nach § 36e EStG die Verwendung der nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge unverändert bleibt, ist nach dem Zweck der Regelung anzuwenden, wenn die Kapitalgesellschaft die Voraussetzungen für die Vergütung geschaffen hat. ²Dies ist der Fall, wenn die Kapitalgesellschaft den Betrag der zu vergütenden Körperschaftsteuer in einer Bescheinigung im Sinne des § 44 KStG angegeben oder zum Zweck der Bescheinigung durch ein inländisches Kreditinstitut nach § 45 KStG mitgeteilt hat.

78a. Verrechnung von Vorabausschüttungen und verdeckten Gewinnausschüttungen

(1) ¹Der Beschluß einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, den Anteilseignern vor Ablauf des Wirtschaftsjahrs eine Vorabausschüttung auf den zu erwartenden Gewinn zu gewähren, ist ein Gewinnverteilungsbeschluß. ²Vgl. BFH-Urteil vom 27.1.1977 (BStBl II S. 491). ³Vor Ablauf des Wirtschaftsjahrs beschlossene Vorabausschüttungen sind mit dem verwendbaren Eigenkapital zum Schluß des Wirtschaftsjahrs zu verrechnen, in dem die Ausschüttung erfolgt (§ 28 Abs. 2 Satz 2 KStG). ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 17.10.1990 (BStBl 1991 II S. 743). ⁵Sie führen zu einer Änderung der Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum, in dem dieses Wirtschaftsjahr endet (§ 27 Abs. 3 Satz 2 KStG).

(2) ¹Nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs beschlossene Vorabausschüttungen sind mit dem verwendbaren Eigenkapital zum Schluß des letzten vor dem Gewinnverteilungsbeschluß abgelaufenen Wirtschaftsjahrs zu verrechnen (§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG). ²Die Körperschaftsteuer ändert sich für den Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das die Ausschüttung erfolgt (§ 27 Abs. 3 Satz 1 KStG).

(3) Wegen der Verrechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen und deren Auswirkungen auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals vgl. Abschnitt 80.

Zu § 29

79. Eigenkapital

(1) ¹Wird eine Gewinnausschüttung vorgenommen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Beschluß für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruht, ist die Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer, die sich für diese Ausschüttung nach § 27 KStG ergibt, bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals zum Schluß des abgelaufenen Wirtschaftsjahrs nicht zu berücksichtigen (§ 29 Abs. 1 i.V.m. § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG).

Beispiel:

Das Einkommen einer Kapitalgesellschaft beträgt im Veranlagungszeitraum 300.000 DM. Im folgenden Jahr wird eine Gewinnausschüttung für das im Veranlagungszeitraum endende Wirtschaftsjahr in Höhe von 70.000 DM beschlossen und durchgeführt.

	<u>DM</u>
Die tarifliche Körperschaftsteuer beträgt 45 v.H. von 300.000 DM	135.000
Körperschaftsteuer-Minderung (15/70 = 3/14 von 70.000 DM)	- 15.000
In der Steuerbilanz zum Schluß des Wirtschaftsjahrs zu berücksichtigende Steuerschuld (weder Vorauszahlungen noch anzurechnende Körperschaftsteuer noch Kapitalertragsteuer)	120.000
Eigenkapitalzugang in der Steuerbilanz (300.000 DM - 120.000 DM)	180.000
Ermittlung des Zugangs zum verwendbaren Eigenkapital am Schluß des Wirtschaftsjahrs:	
Einkommen	300.000
45 v.H. Körperschaftsteuer (Tarifbelastung)	- 135.000
Zugang zu dem ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag	165.000

Der Unterschied zwischen dem Eigenkapitalzugang in der Steuerbilanz (180.000 DM) und in der Gliederungsrechnung (165.000 DM) entspricht der Minderung der Körperschaftsteuer von 15.000 DM. Diese Abweichung ergibt sich aus § 29 Abs. 1 Satz 1 KStG.

²Wegen der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals bei Ausschüttungen, die nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Beschluß beruhen, vgl. Abschnitt 80 Abs. 2.

(2) ¹Hat eine Körperschaft eine Gewinnausschüttung beschlossen, fließt diese Ausschüttung aber erst in einem späteren Wirtschaftsjahr bei der Körperschaft ab, so daß die Ausschüttungsverpflichtung zu passivieren ist, weichen bis zum Abfluß der Ausschüttung das aus der Steuerbilanz sich ergebende und das gegliederte verwendbare Eigenkapital voneinander ab. ²Eine Anpassung der Gliederungsrechnung an die Steuerbilanz entsprechend Abschnitt 83 Abs. 2 KStR ist insoweit nicht vorzunehmen.

(3) ¹Die Vorschrift des § 29 Abs. 1 KStG enthält keine Verpflichtung, eine Steuerbilanz aufzustellen. ²Hat die Körperschaft oder Personenvereinigung eine Steuerbilanz nicht aufgestellt, muß sie für die Gliederung des Eigenkapitals nach § 30 KStG das Betriebsvermögen, ausgehend von der Handelsbilanz, zu ermitteln, das sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung ergibt (vgl. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV).

(4) Zum Eigenkapital im Sinne des § 29 Abs. 1 KStG gehören nicht diejenigen auf der Passivseite der Steuerbilanz ausgewiesenen Posten, die auf Grund steuerrechtlicher Vorschriften erst bei ihrer Auflösung zu versteuern sind (Sonderposten mit Rücklageanteil im Sinne des § 247 Abs. 3 HGB).

(5) ¹Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft beteiligt, ergeben sich die der Kapitalgesellschaft zuzurechnenden Einkünfte aus der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der Personengesellschaft (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO). ²Dementsprechend ist der Einkommensermittlung der Kapitalgesellschaft auch ein gesondert festgestellter Anteil am Verlust der Personengesellschaft zugrunde zu legen. ³Der festgestellte Verlustanteil mindert in der Steuerbilanz den Wert des Kapitalkontos. ⁴Vgl. BFH-Urteil vom 23.7.1975 (BStBl 1976 II S. 73). ⁵Das gilt auch, wenn dadurch bei dem Gesellschafter ein negatives Kapitalkonto entsteht. ⁶Das verwendbare Eigenkapital verringert sich um den Anteil an dem Verlust der Personengesellschaft. ⁷Wegen einer Personengesellschaft, die auch andere Einkünfte als solche aus Gewerbebetriebe haben kann, s. BMF-Schreiben vom 29.4.1994 (BStBl I S. 282).

(6) Bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist die Summe der Geschäftsguthaben wie Nennkapital zu behandeln.

(7) ¹Bergrechtliche Gewerkschaften haben kein dem Nennkapital vergleichbares Vermögen. ²Ihr Eigenkapital ist daher in voller Höhe als für Ausschüttungen verwendbares Eigenkapital anzusehen.

80. Auswirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

(1) ¹Unabhängig davon, ob sich das Einkommen nach § 8 Abs. 3 KStG erhöht, ist die Ausschüttungsbelastung im Sinne des § 27 KStG nur herzustellen und **verringert sich das verwendbare Eigenkapital nur**, wenn bei der Körperschaft der Vermögensminderung entsprechende Mittel abgeflossen sind oder eine Vermögensmehrung verhindert worden ist (vgl. **Abschnitt 77 Abs. 6**). ²Insoweit kommt es auf die erfolgsmäßige Auswirkung der verdeckten Gewinnausschüttung nicht an.

Beispiel:

Einem Gesellschafter-Geschäftsführer wird eine unangemessen hohe Pensionszusage erteilt, die nicht zur Auszahlung gelangt, weil der Gesellschafter-Geschäftsführer vorzeitig stirbt. Trotz Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kommt es nicht zum Herstellen der Ausschüttungsbelastung **und nicht zur Verringerung des verwendbaren Eigenkapitals**, da der Vermögensabfluß bei der Kapitalgesellschaft nicht verwirklicht wird.

³Für die verdeckte Gewinnausschüttung gilt das Eigenkapital zum Schluß des Wirtschaftsjahrs als verwendet, in dem die Ausschüttung erfolgt (§ 28 Abs. 2 Satz 2 KStG). ⁴Die Reihenfolge, in der die Teilbeträge des Eigenkapitals für die verdeckte Gewinnausschüttung als verwendet gelten, bestimmt sich - ebenso wie bei Ausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruhen - nach § 28 Abs. 3 KStG.

Beispiel:

Das verwendbare Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft setzt sich am 31.12.01 wie folgt zusammen:

- | | |
|--|--------------|
| - Ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteter Teilbetrag (EK 45) | 500.000 DM |
| - Nichtbelasteter Teilbetrag (Altrücklagen = EK 03) | 1.000.000 DM |

Im Jahr 04 stellt sich heraus, daß von der Kapitalgesellschaft im Jahre 02 **140.000 DM** verdeckt ausgeschüttet worden sind, die sich in voller Höhe gewinnmindernd ausgewirkt haben.

Körperschaftsteuerliche Wirkungen

1. Das zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft erhöht sich für das Jahr 02 um **140.000 DM** (§ 8 Abs. 3 KStG).

2. Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf das verwendbare Eigenkapital

	DM	EK 45 DM	EK 03 DM
a) Bestände zum 31.12.01		500.000	1.000.000
b) Zugang durch die verdeckte Gewinnaus- schüttung im Jahr 02	140.000		
Körperschaftsteuer (45 v.H.)	- 63.000		
	<u>77.000</u>	+ 77.000	
c) Bestände zum 31.12.02		577.000	1.000.000
d) Verdeckte Gewinnaus- schüttung	140.000		
Verringerung des EK 45 ($55/70 = 11/14$ von 140.000 DM)	- 110.000	- 110.000	
Minderung der Körper- schaftsteuer ($15/70 = 3/14$ von 140.000 DM)	30.000	-	
e) Verringerung des verwend- baren Eigenkapitals aufgrund der Ausschüttung		110.000	

⁵Weisen die mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge keine ausreichend hohen Bestände aus, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuer nach § 27 Abs. 1 KStG führen. ⁶Diese Steuer wird zusätzlich zu der Körperschaftsteuer ausgelöst, die auf die Erhöhung des Einkommens entfällt. ⁷Vgl. dazu das Beispiel in Absatz 2 Nr. 2.

(2) Nach § 29 Abs. 1 KStG ist bei Ausschüttungen, die nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, für die Bestimmung des Eigenkapitals von dem in der Steuerbilanz ausgewiesenen Betriebsvermögen auszugehen, das sich ergeben würde

1. ohne Änderung der Körperschaftsteuer nach § 27 KStG,
2. ¹ohne Verringerung um diese im Wirtschaftsjahr erfolgten Ausschüttungen. ²Diese verringern das Eigenkapital erst in dem auf die Ausschüttung folgenden Wirtschaftsjahr. ³Sie sind dem Betriebsvermögen zum Schluß des Wirtschaftsjahrs, in dem sie vorgenommen worden sind, zur Ermittlung des Eigenkapitals nach der Steuerbilanz hinzuzurechnen. ⁴**Wegen der Eigenkapitalabweichung zwischen Gliederungsrechnung und Steuerbilanz bei Abfluß der Gewinnausschüttung in einem späteren Wirtschaftsjahr gilt Abschnitt 79 Abs. 2 KStR entsprechend.**

Beispiel:

Die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals einer GmbH weist zum 31.12.01 folgende Teilbeträge aus:

EK 45:	0 DM
EK 03:	100.000 DM.

Im Jahr 02 erzielt die GmbH einen Bilanzgewinn von 196.000 DM (nach Körperschaftsteueraufwand von 84.000 DM, das sind 30 v.H. von 280.000 DM). Auf Grund eines ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschlusses im Jahr 03 schüttet die GmbH im Jahr 03 für das Jahr 02 den Bilanzgewinn von 196.000 DM an ihre Gesellschafter aus. Bei einer steuerlichen Betriebsprüfung wird festgestellt, daß der Bilanzgewinn des Jahres 02 um eine als Betriebsausgabe gebuchte verdeckte Gewinnausschüttung von 56.000 DM verringert ist.

1. Eigenkapitalgliederung zum 31.12.02 nach Betriebsprüfung

	DM	EK 45 DM	EK 03 DM
Bestände zum 31.12.01		0	100.000
Einkommen des Jahres 02 nach Steuerer- klärung 196.000 DM + 84.000 DM	280.000		
Verdeckte Gewinn- ausschüttung in 02	+ 56.000		
	336.000		
Körperschaftsteuer 45 v.H.	- 151.200		
Zugang zum EK 45	184.800	184.800	
Bestände zum 31.12.02		184.800	100.000
Offene Gewinnaus- schüttung im Jahr 03	196.000		
Verdeckte Gewinnaus- schüttung im Jahr 02	+ 56.000		
	252.000		
Dafür gilt zunächst das gesamte EK 45 als verwendet	- 184.800	- 184.800	
Körperschaftsteuer- Minderung (15/55 = 3/11 von 184.800 DM)	- 50.400	-	
Für den Restbetrag Verwendung von EK 03	16.800		- 16.800
Körperschaftsteuer- Erhöhung (30/70 = 3/7 von 16.800 DM)			- 7.200
Verringerung des verwend- baren Eigenkapitals aufgrund der Ausschüttung		184.800	24.000

2. Festzusetzende Körperschaftsteuer

	DM
Tarifbelastung des Jahres 02	151.200
Körperschaftsteuer-Minderung	- 50.400
Körperschaftsteuer-Erhöhung	+ 7.200
Festzusetzende Körperschaftsteuer 02	108.000

3. Aufteilung der Körperschaftsteuer-Änderung auf die beiden Gewinnausschüttungen

	Körperschaft- steuer- Minderung DM	Körperschaft- steuer- Erhöhung DM
Auf die offene Gewinn- ausschüttung (196.000 DM) entfallen jeweils 196.000		
252.000 der Körperschaftsteuer- Minderung (50.400 DM) und der Körperschaftsteuer- Erhöhung (7.200 DM)	39.200	5.600
 Auf die verdeckte Gewinn- ausschüttung (56.000 DM) entfallen jeweils 56.000		
252.000 der Körperschaftsteuer- Minderung und der Körper- schaftsteuer-Erhöhung	11.200	1.600
	50.400	7.200

4. Abstimmung des Eigenkapitals nach der Steuerbilanz und der Gliederungsrechnung zum 31.12.02

a) Betriebsvermögen zum 31.12.02 nach der Steuerbilanz

	<u>DM</u>
Anfangskapital	100.000
Steuerbilanzgewinn	+ 196.000
Betriebsvermögen = Eigenkapital (vor Betriebsprüfung)	296.000
Mehr-Körperschaftsteuer wegen der verdeckten Gewinnausschüttung (45 v.H. von 56.000 DM)	- 25.200
Unterschiedsbetrag der Körperschaftsteuer-Änderung für beide Ausschüttungen (vor Betriebsprüfung: Körperschaftsteuer-Minderung von 15/70 = 3/14 von 196.000 DM = 42.000 DM; nach Betriebsprüfung: Körperschaftsteuer-Minderung von 50.400 DM und Körperschaftsteuer- Erhöhung von 7.200 DM = 43.200)	+ 1.200
Eigenkapital nach der Steuerbilanz (nach Betriebsprüfung)	272.000

b) Eigenkapital zum 31.12.02 nach der Gliederungsrechnung

Bestände zum 31.12.02 nach der vorstehenden Gliederungsrechnung	284.800

c) Der Unterschiedsbetrag in Höhe von 12.800 DM setzt sich wie folgt zusammen:

	<u>DM</u>
aa) In der Steuerbilanz zum 31.12.02 berücksichtigte, in der Gliederungsrechnung aber erst im Folgejahr 03 zu berücksichtigende verdeckte Gewinnausschüttung	56.000
bb) In der Steuerbilanz bereits berücksichtigte, in der Gliederungsrechnung aber erst im Folgejahr zu berücksichtigende Körperschaftsteuer-Minderung und -Erhöhung für beide Ausschüttungen (50.400 DM - 7.200 DM)	- 43.200
	12.800

(3) Wegen der Anpassung des verwendbaren Eigenkapitals an das verwendbare Eigenkapital nach der Steuerbilanz in Sonderfällen vgl. Abschnitt 83.

81.

(aufgehoben)

Zu § 30

82. Allgemeine Grundsätze für die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

(1) ¹Die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals stellt eine von der Gewinnermittlung zu unterscheidende Sonderrechnung dar, deren Zweck darin besteht, die Grundlagen für das Herstellen der Ausschüttungsbelastung abzugeben. ²Wegen dieser Bedeutung der Gliederung sind die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals zum Schluß jedes Wirtschaftsjahrs gesondert festzustellen (§§ 47 Abs. 1 Satz 1, 30 Abs. 1 KStG).

(2) ¹Nach § 30 Abs. 1 Satz 2 KStG sind die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals jeweils aus der Gliederung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr abzuleiten. ²Dabei sind, ausgehend vom Bestand zum Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, in der angegebenen Reihenfolge insbesondere die nachstehenden Zugänge und Abgänge zu berücksichtigen:

Bestand zum Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs

- Verringerung auf Grund

- a) der im Wirtschaftsjahr vorgenommenen Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen,
- b) der im vorangegangenen Wirtschaftsjahr vorgenommenen anderen Gewinnausschüttungen,
- c) der im vorangegangenen Wirtschaftsjahr bewirkten sonstigen Leistungen, die bei dem Empfänger Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind.

Wegen der zusammengefaßten Verrechnung von Ausschüttungen, die mit dem verwendbaren Eigenkapital zum selben Gliederungsstichtag zu verrechnen sind, vgl. Abschnitt 78 Abs. 3 und Abschnitt 80 Abs. 2).

- + Zugang aus dem steuerpflichtigen Einkommen nach Abzug der darauf entfallenden Körperschaftsteuer
- +/- Korrekturbetrag zur Anpassung der Zugänge und Abgänge aus dem Einkommen an das Eigenkapital nach der Steuerbilanz (vgl. Abschnitt 83 Abs. 1)
- +/- Vermögensmehrungen, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, und entsprechende Vermögensminderungen; **Zuordnung bei erstmaliger Eigenkapitalgliederung (§ 30 Abs. 3, § 38 b KStG)**
- +/- Veränderungen des verwendbaren Eigenkapitals, die sich durch eine Kapitalherabsetzung ohne Auszahlung an die Gesellschafter und durch die Einziehung eigener Anteile ergeben (vgl. Abschnitt 83 Abs. 4)
- +/- Veränderungen des verwendbaren Eigenkapitals infolge von **abziehbaren Verlusten (§ 10d EStG) und von nichtausgleichsfähigen Verlusten im Sinne des § 2 a Abs. 1, des § 15 Abs. 4, des § 15 a EStG, des § 8 Abs. 4 Satz 3 und des § 13 Abs. 3 KStG**
- +/- Erstattung und Abzug der sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben im Sinne des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG
- + Zugang aus der Erstattung von Körperschaftsteuer nach § 11 Abs. 2 und 3 AStG
- + Zugang nach § 34 KStG wegen Erlaß von Körperschaftsteuer nach § 227 AO oder niedrigerer Steuerfestsetzung nach § 163 AO
- +/- Zugänge und Abgänge bei **Verschmelzung oder Spaltung (§§ 38, 38 a KStG)**
- Abgang wegen Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital (§ 41 Abs. 3 KStG)
- +/- **Umgliederung nach § 54 Abs. 11 a Satz 2 KStG**

= Bestand zum Schluß des Wirtschaftsjahrs

³Entspricht das Eigenkapital laut Steuerbilanz dem Eigenkapital laut Gliederungsrechnung, wurde jedoch das Eigenkapital in der Gliederungsrechnung zu dem vorangegangenen Feststellungszeitpunkt dem falschen Teilbetrag zugeordnet, ist eine Korrektur des Fehlers in dem laufenden Feststellungsverfahren nicht möglich, wenn nicht zuvor der Bescheid für den vorangegangenen Feststellungszeitpunkt geändert wird (BFH-Urteil vom 23.10.1991, BStBl 1992 II S. 154). ⁴Wegen der Berücksichtigung der Zahlungen, die die Körperschaft bei ihrer Auflösung und Abwicklung auf den Liquidationsüberschuß leistet, vgl. auch Abschnitt 95a.

82a. Aufteilung des zu versteuernden Einkommens in unterschiedlich belastete Teile

(1) Die Zugänge zu den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals sind nach § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG aus dem Einkommen der Körperschaft abzuleiten.

(2) Um die Zugänge zu den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen zu ermitteln, ist das Einkommen zunächst

1. in den ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteten Einkommensteil und

2. in die mit ermäßigter Körperschaftsteuer belasteten Einkommensteile

aufzuteilen.

(3) ¹Bei der Aufteilung des zu versteuernden Einkommens für die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals ist Abschnitt 24 Abs. 2 entsprechend anzuwenden. ²Ergänzend dazu gilt folgendes:

1. Zuordnung von Verlusten, die in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum mit positiven Einkommensteilen auszugleichen sind (**Verlustausgleich**)

¹Enthält das zu steuernde Einkommen in- oder ausländische Einkommensteile, die dem Steuersatz von 45 v.H. unterliegen und für die sich die Körperschaftsteuer nicht nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34 c Abs. 1 EStG ermäßigt, sind die **Verluste** vorrangig bei der Ermittlung dieser Einkommensteile zu berücksichtigen; bei Vorhandensein mehrerer solcher Einkommensteile sind sie jeweils anteilig zu berücksichtigen. ²Verbleibt danach noch ein auszugleichender Verlust, ist dieser von den steuerpflichtigen ausländischen Einkünften abzuziehen, die einer auf die deutsche Steuer anzurechnenden ausländischen Steuer vom Einkommen unterlegen haben. ³Stammen diese Einkünfte aus mehreren Staaten, ist der noch zu berücksichtigende Verlustausgleich jeweils anteilig von ihnen abzuziehen.

**2. Zuordnung eines Verlustabzugs nach § 10d EStG,
nach § 2a Abs. 3 Satz 2 EStG und nach § 57 Abs. 4
EStG, des Spendenabzugs nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
und eines Freibetrags nach § 25 KStG**

Unterliegt das zu versteuernde Einkommen einem einheitlichen Steuersatz, setzt es sich aber aus in- und ausländischen Einkommensteilen zusammen, sind die genannten **Abzugsbeträge** für Zwecke der Eigenkapitalgliederung jeweils anteilig zur Ermittlung der in- und ausländischen Einkommensteile, **einschließlich der ausländischen Einkünfte mit Anrechnung ausländischer Steuer nach § 26 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 34 c Abs. 1 EStG**, zu berücksichtigen.

Beispiel:

Sachverhalt

	<u>DM</u>	<u>DM</u>
Steuerbilanzgewinn		156.000
Der Steuerbilanzgewinn ist verringert durch:		
Vermögensteuer	26.000	
Körperschaftsteuer	58.000	
Ausländische Steuern vom Einkommen	50.000	
	<u>134.000</u>	134.000
Im Steuerbilanzgewinn sind enthalten:		
Steuerpflichtige ausländische Einkünfte aus Staat A (nach Abzug einer anrechenbaren ausländischen Steuer von 45.000 DM)		155.000
Steuerpflichtige ausländische Einkünfte aus Staat B (nach Abzug einer anrechenbaren ausländischen Steuer von 5.000 DM)		45.000
Ausländischer Betriebsstättenverlust aus einem DBA-Staat (Antrag auf Verlustberücksichtigung nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG ist gestellt)		- 225.000
Noch nicht verbrauchter Verlustabzug nach § 10d EStG aus dem Vorjahr		50.000

**Ermittlung des
zu versteuernden
Einkommens**

Bilanzgewinn	156.000
Nichtabziehbare Ausgaben (einschließlich ausländischer Steuern vom Einkommen)	+ 134.000
Ausländischer DBA-Verlust	+ 225.000
	515.000
Abzug nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG	- 225.000
Gesamtbetrag der Einkünfte	290.000
Verlustabzug aus dem Vorjahr	- 50.000
Zu versteuerndes Einkommen	240.000
Festzusetzende Körperschaftsteuer	
Körperschaftsteuer 45 v.H. von 240.000 DM	108.000
Anzurechnende ausländische Steuern	- 50.000
Festzusetzende Körperschaftsteuer	58.000

Aufteilung des zu versteuernden Einkommens

	DM	Inlän- dische Ein- kommens- teile DM	Auslän- dische Ein- künfte aus Staat A DM	Auslän- dische Ein- künfte aus Staat B DM
Zu versteuern- des Einkommen	240.000			
Verlustabzug	+ 50.000			
Abzug gemäß § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG	+ 225.000			
	515.000	265.000	200.000	50.000
Zuordnung des Verlustaus- gleichs nach § 2a Abs. 3 EStG		- 225.000	-	-
		40.000	200.000	50.000
Zuordnung des Verlustabzugs nach § 10d EStG (im Ver- hältnis 40.000: 200.000:50.000)		- 6.896	- 34.483	- 8.621
Ausgangsbeträge für die Gliede- rungsrechnung (Einkommensteile)		33.104	165.517	41.379

83. Nicht mit Körperschaftsteuer belastete Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals

(1) ¹Zu dem nichtbelasteten Eigenkapitalteil im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG, der aus ausländischen Einkünften entstanden ist, gehören

1. Vermögensmehrungen, die auf Grund eines DBA nicht der Körperschaftsteuer unterliegen,
2. die nach § 8 b Abs. 1 und 2 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibenden Beträge,

3. Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, wenn die auf die Körperschaftsteuer anzurechnende ausländische Steuer mindestens so hoch ist oder nach § 26 Abs. 3 KStG als so hoch gilt wie die Körperschaftsteuer,
4. Vermögensmehrungen, die infolge einer Aufteilung ermäßigt belasteter Eigenkapitalteile nach § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG als nicht mit Körperschaftsteuer belastet gelten (§ 32 Abs. 4 Nr. 3 KStG).

²Vermögensminderungen bei Verlusten aus einer ausländischen Betriebsstätte in einem Staat, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen ist, verringern den Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG, wenn der Abzug des Verlustes nach § 2a Abs. 3 EStG nicht beantragt worden ist. ³Wegen der Fälle, in denen der Abzug des Verlustes beantragt worden ist, vgl. Abschnitt 89 Abs. 8.

(2) ¹Um das verwendbare Eigenkapital, das auf Grund der Zugänge und Abgänge aus dem Einkommen abgeleitet worden ist, an das verwendbare Eigenkapital nach der Steuerbilanz anzupassen, ist der nichtbelastete Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG entsprechend zu erhöhen oder zu verringern. ²Das gilt auch, wenn dieser Teilbetrag dadurch negativ wird. ³Solche Anpassungen sind z.B. erforderlich,

1. wenn das Einkommen einen Berichtigungsbetrag im Sinne des § 1 AStG enthält, das Eigenkapital nach der Steuerbilanz hierdurch aber insgesamt nicht erhöht wird, z.B. bei unentgeltlicher Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung an eine ausländische Tochtergesellschaft (BFH-Urteil vom 3.2.1971, BStBl II S. 408) und in den Fällen der Zugriffsbesteuerung nach § 10 AStG;
2. wenn ein Organträger nicht zu 100 v.H. am Nennkapital der Organgesellschaft beteiligt ist und die Organgesellschaft Beträge aus ihrem Jahresüberschuß in Gewinnrücklagen einstellt. Vgl. dazu Abschnitt 91 Abs. 2;
3. wenn das verwendbare Eigenkapital auf Grund einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ermittelt worden ist, sich später herausstellt, daß es mit dem verwendbaren Eigenkapital auf Grund einer nachgereichten zutreffenden Steuerbilanz nicht übereinstimmt und die Änderung der auf Grund der Schätzung ergangenen Bescheide nach den Vorschriften der AO nicht mehr möglich ist. In diesen Fällen ist die Anpassung in der nächsten gesonderten Feststellung vorzunehmen, die noch geändert werden kann oder erstmals ergeht;
4. wenn Abweichungen zwischen dem Eigenkapital laut Steuerbilanz und dem Eigenkapital lt. Gliederungsrechnung auf eine sachlich unzutreffende, jedoch bestandskräftige gesonderte Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals zum Schluß des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres zurückzuführen sind (BFH-Urteil vom 23.10.1991, BStBl 1992 II S. 154);
5. hinsichtlich der nach § 2 a Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe c und 7 EStG, nach § 50 c EStG und nach § 8 b Abs. 6 KStG steuerlich nicht zu berücksichtigenden Gewinnminderungen;
6. wenn eine Rücklage nach § 6 b Abs. 3 Satz 5 EStG gewinnerhöhend aufzulösen ist, hinsichtlich des Gewinnzuschlags nach § 6 b Abs. 7 EStG;
7. wenn durch die Auflösung der Akkumulationsrücklage (§ 58 Abs. 2 EStG) die Gliederungsrechnung um den Hinzurechnungsbetrag höher ist als das aus der Steuerbilanz sich ergebende Eigenkapital.

(3) ¹Wird in den Fällen der Zugriffsbesteuerung nach § 10 AStG in späteren Veranlagungszeiträumen Körperschaftsteuer nach § 11 Abs. 2 oder 3 AStG erstattet, ist der Betrag, dessen Belastung mit Körperschaftsteuer sich mit dem erstatteten Betrag deckt, von dem belasteten Teil des Eigenkapitals abziehen und zusammen mit der erstatteten Körperschaftsteuer dem nichtbelasteten Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG hinzuzurechnen. ²Der Abzug bei dem belasteten Teilbetrag ist auch durchzuführen, wenn hierdurch ein negativer Teilbetrag entsteht.

(4) ¹Verringert sich das verwendbare Eigenkapital einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung durch die Einziehung eigener Anteile, ist die Verringerung bei dem nichtbelasteten Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG zu erfassen. ²Setzt eine Kapitalgesellschaft ihr Nennkapital herab (§ 229 Aktiengesetz, § 58 GmbH-Gesetz) und verwendet sie den freiverwendenden Betrag nicht zur Auszahlung an die Gesellschafter, sondern zum Ausgleich eines in der Handelsbilanz des Vorjahres ausgewiesenen Verlustes, zum Ausgleich von Wertminderungen oder zur Einstellung von Beträgen in die Kapitalrücklage, verringert sich das übrige Eigenkapital. ³Das verwendbare Eigenkapital erhöht sich, wenn der Betrag nicht bereits nach § 29 Abs. 3 KStG zum verwendbaren Eigenkapital gehört. ⁴Dieser Zugang ist in der Gliederungsrechnung bei dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG zu erfassen. ⁵Der Zugang wirkt sich in dem Wirtschaftsjahr aus, in dem der Beschluß über die Kapitalherabsetzung im Handelsregister eingetragen wird. ⁶Wegen der Frage, wie sich die Einziehung von Anteilen unter Herabsetzung des Nennkapitals auf den nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG gesondert festzustellenden, für Ausschüttungen verwendbaren Teil des Nennkapitals auswirkt, vgl. Abschnitt 95 Abs. 2.

(5) ¹Bei den Vermögensmehrungen im Sinne des § 30 Abs. 2 KStG handelt es sich um Nettobeträge. ²Sie ergeben sich aus den Vermögenszugängen nach Abzug der hiermit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen (vgl. auch Abschnitt 85 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 3 Satz 1 Nr. 1).

(6) ¹Die erstmalige Eigenkapitalgliederung nach § 30 Abs. 3 KStG erfolgt nicht auf den Beginn, sondern auf den Schluß des betreffenden Wirtschaftsjahrs. ²Vgl. § 30 Abs. 1 Satz 1 KStG. ³Kein Anwendungsfall des § 30 Abs. 3 KStG ist die nach Abschnitt 104 Abs. 2 KStG vorgeschriebene erstmalige Eigenkapitalgliederung bei einer kleineren Körperschaft. ⁴Die kleine Körperschaft hat die beim Eintritt in die Gliederungspflicht vorhandenen Rücklagen dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG zuzuordnen, soweit sie nicht glaubhaft macht, daß die Rücklagen nach den Grundsätzen der §§ 30, 54 a Nr. 7 KStG anderen Teilbeträgen zugeordnet werden müssen. ⁵§ 30 Abs. 3 KStG ist ebenfalls nicht anzuwenden, wenn nach Veräußerung der Anteile an der Körperschaft nach § 8 Abs. 4 KStG der Verlustabzug wegen fehlender wirtschaftlicher Identität zu versagen ist (Mantelkauf); in diesem Fall sind die bisherigen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals fortzuführen.

84. Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei steuerbefreiten Körperschaften

(1) ¹Zur Gliederung ihres verwendbaren Eigenkapitals verpflichtet sind auch steuerbefreite Körperschaften, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören (§ 5 Abs. 2 Nr. 2, §§ 30, 43 KStG). ²Neben Vermögensmehrungen, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, sind bei diesen Körperschaften auch Zu- und Abgänge zu den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals möglich, z.B.:

1. ¹bei steuerbefreiten Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 1 bis 8, 10, 12, **14 bis 20 KStG** hinsichtlich der Erträge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, bei denen die Körperschaftsteuer durch den Kapitalertragsteuerabzug abgegolten ist (§ 50 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Belastung mit Kapitalertragsteuer beträgt nach der gemäß § 44c Abs. 2 EStG durchzuführenden Erstattung 12,5 v.H. der Erträge.

³Bei der Aufteilung nach § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG ist dem Teilbetrag EK 30 ein Betrag von $70/30 = 7/3$ der Tarifbelastung zuzuordnen. ⁴Der darüber hinaus gehende Betrag des aufzuteilenden Eigenkapitalzugangs erhöht den Teilbetrag EK 02;

2. bei partiell steuerpflichtigen Unterstützungskassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG hinsichtlich des aufgrund der Überdotierung steuerpflichtigen Einkommens (vgl. Abschnitt 23).
3. bei steuerbefreiten Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG hinsichtlich des Einkommens aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb;
4. bei Vermietungsgenossenschaften und -vereinen i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG hinsichtlich ihres der partiellen Steuerpflicht unterliegenden Einkommens;
5. bei steuerbefreiten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG hinsichtlich ihres der partiellen Steuerpflicht unterliegenden Einkommens;

³Für die Ermittlung des Eigenkapitals der steuerbefreiten Körperschaften, die eine Steuerbilanz nicht aufstellen, aber ihren Gewinn zu steuerlichen Zwecke ermitteln müssen, gilt Abschnitt 79 Abs. 3.

(2) ¹Bei steuerbefreiten Pensions- und Unterstützungskassen im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG, die zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals verpflichtet sind, stellen Zuwendungen der an ihnen beteiligten Trägerunternehmen gesellschaftsrechtliche Einlagen dar, die bei dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG zu erfassen sind. ²Die Leistungen, die eine Pensions- und Unterstützungskasse an die Leistungsempfänger erbringt, verringern die Teilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 KStG anteilig nach Maßgabe der vorhandenen Bestände.

Zu § 31

85. Behandlung nichtabziehbarer Ausgaben im Sinne des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

(1) ¹Die Vorschrift des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG, die den **Abzug** der "sonstigen" nichtabziehbaren Ausgaben betrifft, bezieht sich nicht auf den ungemildert (mit 45 v.H.) besteuerten Einkommensteil des Veranlagungszeitraums, in dem die Ausgaben bei der Einkommensermittlung berücksichtigt worden sind, sondern auf den ungemildert belasteten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals (§ 30 Abs. 1 Nr. 1 KStG) in seiner Gesamtheit. ²Der **Abzug** kann daher in den Fällen der Aufteilung nach § 32 KStG erst im Anschluß daran vorgenommen werden. ³Entsprechendes gilt, wenn die sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben nach § 31 Abs. 2 Satz 1 KStG von dem Einkommensteil abzuziehen sind, der nach dem 31.12.1993 einer Körperschaftsteuer von 30 v.H. unterlegen hat.

Beispiel:

1. Sachverhalt

Die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals weist zum Schluß des am 31.12.01 endenden Wirtschaftsjahrs die folgenden Teilbeträge aus:

	<u>DM</u>
Ungemildert belasteter Teilbetrag (EK 45)	2.000
Mit 30 v.H. belasteter Teilbetrag (EK 30)	10.000
Aus ausländischen Einkünften entstandener, nicht mit Körperschaftsteuer belasteter Teilbetrag (EK 01)	5.000
Zugänge aus dem Einkommen nach Abzug der tariflichen Körperschaftsteuer, aber vor Abzug der sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben im Veranlagungszeitraum 02:	
Zugang zum EK 45	50.000
Zugang zum EK 30	100.000
Zugang zum EK 01	80.000
Vermögensteuer des Jahres 02	180.000

2. Zuordnung der nichtabziehbaren Ausgaben

	DM	EK 45 DM	EK 30 DM	EK 01 DM
a) Bestand 31.12.01		2.000	10.000	5.000
b) Zugänge aus dem Einkommen (vor Ab- zug der Vermögen- steuer)		+ 50.000	+ 100.000	+80.000
c) Sonstige nichtab- ziehbare Ausgaben i.S. des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG	180.000			
aa) Abzug vom EK 45 nach § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG	- 52.000	52.000		
bb) Abzug vom EK 30 nach § 31 Abs. 2 Satz 1 KStG	- 110.000		- 110.000	
cc) Vorläufige Zuordnung des Restbetrags nach § 31 Abs. 2 Satz 2 KStG vom EK 45	- 18.000	- 18.000		
d) Bestand 31.12.02 (nach der Zuordnung der nicht- abziehbaren Ausgaben)		- 18.000	0	85.000

⁴Sonstige nichtabziehbare Ausgaben im Sinne des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG sind grundsätzlich auch solche, die bei der Ermittlung ausländischer Einkommensteile hinzuge-rechnet wurden. ⁵Abweichend davon sind nichtabziehbare Ausgaben im Sinne des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG, die bei den steuerfreien ausländischen Einkommensteilen hin-zugerechnet wurden, zur Ermittlung des Eigenkapitalteils nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG abzuziehen (vgl. Abschnitt 83 Abs. 5).

(2) ¹Soweit die nichtabziehbaren Ausgaben im Sinne des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG die mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals übersteigen, ist ein entsprechender Negativbetrag auf das folgende Wirtschaftsjahr vorzutragen. ²In diesem Wirtschaftsjahr ist der Negativbetrag vorrangig mit den Zugängen zu dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 1 Nr. 1 KStG und nach dessen Verbrauch mit dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 1 Nr. 2 KStG zu verrechnen, auch wenn die Gliederungsrechnung noch einen Positivbestand bei dem Teilbetrag EK 50 (§ 54 Abs. 11 a KStG) ausweist. ³Vgl. hierzu die Beispiele in Abschnitt 88 und in Abschnitt 89.

(3) ¹Zu den sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben im Sinne des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG gehören nicht

1. Ausgaben, deren Abzug wegen des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit steuerfreien Einnahmen nach § 3c EStG ausgeschlossen ist. Sie sind entsprechend ihrem wirtschaftlichen Zusammenhang bei der Ermittlung der steuerfreien Vermögensmehrungen abzuziehen (**vgl. Abschnitt 83 Abs. 5**);
2. Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 5 EStG stehen, die einer Kapitalertragsteuer von 30 v.H. unterliegen haben und bei der Veranlagung nicht erfaßt werden (§ 50 Abs. 1 Nr. 3 KStG). Sie sind bei der Ermittlung des Eigenkapitalzugangs aus den mit 30 v.H. besteuerten Kapitalerträgen so abzuziehen, daß sich ihre Belastung mit Körperschaftsteuer nicht verändert (**vgl. das Beispiel in Abschnitt 88 Abs. 1 Nr. 4**).

²Wegen der Zuordnung der Leistungen, die eine Pensions- und Unterstützungskasse an die Leistungsempfänger erbringt, **vgl. Abschnitt 84 Abs. 2**.

(4) ¹Werden einer Körperschaft sonstige nichtabziehbare Ausgaben im Sinne des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG erstattet (z.B. Vermögensteuer), ist der Erstattungsbetrag in der Eigenkapitalgliederung zum Schluß des Jahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit entsprechend der Behandlung in der Steuerbilanz nach dem Grundgedanken des § 31 KStG dem Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals hinzuzurechnen, der durch diese Ausgaben verringert worden war. ²Werden die nichtabziehbaren Ausgaben nur zu einem Teil erstattet, ist der Erstattungsbetrag den durch die Ausgaben verringerten Teilbeträgen in der Reihenfolge zuzurechnen, in der ihre Belastung mit Körperschaftsteuer zunimmt. ³Entsprechendes gilt, wenn eine Rückstellung für die nichtabziehbaren Ausgaben gewinnerhöhend aufgelöst wird.

Beispiel:

1. Sachverhalt

Das verwendbare Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft zum 31.12.02 hat sich wie folgt entwickelt:

	DM	EK 45 DM	EK 30 DM
a) Bestand 31.12.01		15.000	40.000
b) Zugang aus dem Einkommen 02		+ 8.000	+ 11.000
		23.000	51.000
c) Vermögensteuer 02	26.000		
aa) Abzug vom EK 45 gemäß § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG	- 23.000	- 23.000	
bb) Abzug des Restbetrags vom EK 30 gemäß § 31 Abs. 2 Satz 1 KStG	- 3.000		- 3.000
d) Bestand 31.12.02		0	48.000

Im Jahr 03 erzielt die Kapitalgesellschaft ein ungemildert der Körperschaftsteuer unterliegendes Einkommen in Höhe von 50.000 DM. Die sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben im Sinne des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG setzen sich wie folgt zusammen:

	DM
Vermögensteuer 03	20.000
Vermögensteuer-Erstattung 02	- 7.000
	13.000

Gewinnausschüttungen wurden für beide Jahre nicht vorgenommen.

2. Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.03

	EK 45 DM	EK 30 DM
a) Bestand 31.12.02	0	48.000
b) Zugang aus dem Einkommen 03 (50.000 DM abzüglich 45 v.H. Körperschaftsteuer)	+ 27.500	
c) Erstattung der sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben des Vorjahres	+ 4.000	+ 3.000
d) Abzug der Vermögensteuer 03	- 20.000	
e) Bestand 31.12.03	11.500	51.000

⁴Werden in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 1994 enden, sonstige nichtabziehbare Ausgaben erstattet, die in früheren Wirtschaftsjahren von den Teilbeträgen EK 56 oder EK 36 abgezogen wurden, sind die Erstattungsbeträge nach den Regeln des § 54 Abs. 11 oder Abs. 11 b KStG zuzuordnen.

Zu § 32

86. Ermittlung des Vomhundertsatzes der Tarifbelastung bei ermäßig belasteten Eigenkapitalteilen aus ausländischen Einkünften

- (1) ¹Die Aufteilung eines ermäßig belasteten Eigenkapitalteils nach § 32 Abs. 2 KStG setzt voraus, daß der Vomhundertsatz der Tarifbelastung dieses Eigenkapitalteils bekannt ist. ²Daher ist zunächst der Vomhundertsatz zu berechnen. ³Seine Bezugsgröße ist die Summe aus dem aufzuteilenden Eigenkapitalteil und dessen Tarifbelastung. ⁴Ausländische Steuer, die der deutschen Körperschaftsteuer entspricht und die nach § 26 KStG oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen ist, ist zur Berechnung der Tarifbelastung von den ausländischen Einkünften abzuziehen (§ 31 Abs. 1 Nr. 3 KStG, vgl. Abschnitt 88 Abs. 1 Nr. 2). ⁵Das gilt ebenso für die französische Steuergutschrift (avoir fiscal) bei Anrechnung (vgl. Abschnitt 88 Abs. 1 Nr. 6).

Beispiel:

1. Sachverhalt

Das zu versteuernde Einkommen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft besteht ausschließlich aus ausländischen Einkünften in Höhe von 600.000 DM. Es wird unterstellt, daß die hierauf entfallende ausländische Steuer in Höhe von 195.000 DM in voller Höhe auf die inländische Körperschaftsteuer anzurechnen ist.

2. Belastung mit inländischer Körperschaftsteuer

	<u>DM</u>
Auf die ausländischen Einkünfte entfallende inländische Körperschaftsteuer (45 v.H.)	270.000
Anzurechnende ausländische Steuer (§ 26 KStG)	- 195.000
Belastung mit inländischer Körperschaftsteuer (Tarifbelastung im Sinne des § 27 Abs. 2 KStG)	75.000

3. Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Tarifbelastung

Summe der ausländischen Einkünfte	600.000
Anrechenbare ausländische Steuer	- 195.000
Bemessungsgrundlage	405.000

4. Berechnung der Tarifbelastung

Die Tarifbelastung des Eigenkapitals (600.000 DM - 195.000 DM - 75.000 DM = 330.000 DM) beläuft sich auf

$$\frac{75.000 \times 100}{405.000} = 18,5 \text{ v.H.}$$

der unter Nr. 3 errechneten Bemessungsgrundlage. Dies entspricht 18,5 v.H. der Summe aus Eigenkapital und Tarifbelastung (405.000 DM).

⁶Zur Berechnung des Vomhundertsatzes der Tarifbelastung in Fällen, in denen die ausländischen Einkünfte durch einen Verlustausgleich oder einen Verlustabzug verringert worden sind, vgl. Abschnitt 88 Abs. 2 Nr. 2.

(2) Verteilt sich die Belastung mit Körperschaftsteuer gleichmäßig auf den im Einkommen enthaltenen Zuwachs an Eigenkapital und auf nichtabziehbare Ausgaben, z.B. Vermögenssteuer, kann der Vomhundertsatz der Tarifbelastung des aufzuteilenden Eigenkapitals aus dem zu versteuernden Einkommen berechnet werden.

Beispiel:

Es wird unterstellt, daß das zu versteuernde Einkommen in dem in Absatz 1 angeführten Beispiel nichtabziehbare ausländische Vermögenssteuer enthält. Seine Tarifbelastung beträgt unverändert 18,5 v.H.

(3) Werden mehrere Einkommensteile in unterschiedlicher Höhe ermäßigt besteuert, ist die Tarifbelastung für jeden auf diese Weise entstandenen ermäßigt belasteten Eigenkapitalteil gesondert zu berechnen.

Beispiel:

Eine Kapitalgesellschaft hat Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten erzielt, mit denen kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht und in denen eine unterschiedlich hohe anrechenbare Steuer erhoben wird. Die Berechnung der ausländischen Steuer nach § 26 KStG führt dazu, daß mehrere unterschiedlich belastete Eigenkapitalteile entstehen.

(4) Wegen der Ermittlung der Tarifbelastung bei ausländischen Einkünften, die mit 25 v.H. oder mit 22.5 v.H. der Körperschaftsteuer unterliegen, vgl. Abschnitt 88 Abs. 1 Nr. 4.

87. Aufteilung bei ermäßigt belasteten Eigenkapitalteilen aus ausländischen Einkünften

(1) ¹Die Aufteilung nach § 32 KStG ist jeweils so vorzunehmen, daß die gesamte Tarifbelastung der durch die Aufteilung entstehenden Teilbeträge sich mit der Tarifbelastung des aufzuteilenden Eigenkapitalteils deckt. ²Hinsichtlich der Aufteilungsmethode ist zwischen der Aufteilung eines Eigenkapitalteils, dessen Tarifbelastung weniger als 30 v.H. beträgt, und der Aufteilung eines Eigenkapitalteils, dessen Tarifbelastung über 30 v.H. liegt, zu unterscheiden. ³Ein Eigenkapitalteil, dessen Tarifbelastung genau 30 v.H. beträgt, ist nicht aufzuteilen. ⁴Ausländische Steuer, die nach § 26 KStG in Verbindung mit § 34 c Abs. 1 EStG oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen ist, ist stets vor der Aufteilung von den ausländischen Einkünften abzuziehen (vgl. Abschnitt 88 Abs. 1 Nr. 2). ⁵Das gilt ebenso für die französische Steuergutschrift (avoir fiscal) bei Anrechnung (vgl. Abschnitt 88 Abs. 1 Nr. 6). ⁶Wegen der Verringerung der ausländischen Einkünfte durch einen Verlustausgleich oder Verlustabzug vgl. Abschnitt 88 Abs. 2 Nr. 2.

(2) ¹Bei einer Tarifbelastung von weniger als 30 v.H. ist der ermäßigt belastete Eigenkapitalteil nach § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG in einen Teilbetrag, der mit 30 v.H. belastet ist, und in den nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG aufzuteilen. ²Die Tarifbelastung des aufzuteilenden Eigenkapitalteils ist mit der Ausschüttungsbelastung des gesuchten, mit 30 v.H. belasteten Betrags identisch. ³Bei einer Belastung von 30 v.H. beträgt die Körperschaftsteuer, bezogen auf das Eigenkapital

$$\frac{30}{70} = \frac{3}{7}.$$

⁴Umgekehrt beträgt das mit Körperschaftsteuer belastete Eigenkapital, bezogen auf die Körperschaftsteuer, $\frac{70}{30} = \frac{7}{3}$

Beispiel:

	<u>DM</u>
Ermäßigter bester Steuerer Einkommensteil	150.000
Tarifbelastung des aufzuteilenden Betrags	<u>- 30.000</u>
Aufzuteilender ermäßigter belasteter Eigenkapitalteil	<u><u>120.000</u></u>

Die Tarifbelastung des aufzuteilenden Eigenkapitals beträgt
 $\frac{30.000 \times 100}{150.000} = 20 \text{ v.H.}$

Der gesuchte, mit 30 v.H. belastete Teil des aufzuteilenden Betrags (EK 30) beläuft sich auf

$$\frac{7}{3} \times 30.000 = 70.000 \text{ DM}$$

Hiernach ist wie folgt aufzuteilen:

	<u>DM</u>
Aufzuteilender Betrag	120.000
Mit 30 v.H. belasteter Teilbetrag (EK 30)	<u>- 70.000</u>
Nicht belasteter Teilbetrag (EK 01)	<u><u>50.000</u></u>

(3) ¹Übersteigt die Tarifbelastung 30 v.H., beträgt der Zugang zu dem Teilbetrag EK 30 77/30 der gezahlten anzurechnenden ausländischen Steuer vom Einkommen, soweit diese nach Abschnitt 88 Abs. 2 Nr. 2 nicht vom Teilbetrag EK 02 abzuziehen ist. ²Der darüber hinausgehende Betrag des aufzuteilenden Eigenkapitalzugangs erhöht den Teilbetrag EK 45.

Beispiel:

	<u>DM</u>	<u>DM</u>
Ausländischer Einkommensteil (einschließlich 20.000 DM anrechenbarer ausländischer Steuern)		200.000
Körperschaftsteuer 45 v.H. von 200.000 DM	90.000	
./. anzurechnende ausländische Steuer	- 30.000	- 30.000 170.000
Tarifbelastung	60.000	- 60.000

Tarifbelastung in v.H. $\frac{60.000 \text{ DM} \times 100}{170.000 \text{ DM}} = 35,3 \text{ v.H.}$

Aufzuteilender Eigenkapitalteil

	110.000 =====
Zugang EK 30 = $77/30 \times$ ausländische Steuer (30.000 DM)	77.000 =====
Zugang EK 45 = Aufzuteilender Eigenkapital- teil abzüglich Zugang EK 30	33.000 =====

³Bei einer nach einem DBA mit Entwicklungsländern fiktiv anzurechnenden ausländischen Steuer ergibt sich ein Zugang zum EK 30 auch in Höhe von 14/3 der fiktiv anzurechnenden ausländischen Steuer. ⁴Ebenso erhöht sich der Teilbetrag EK 30 in den Fällen des Abschnitts 88 Abs. 2 Nr. 2 um 14/3 der vom Teilbetrag EK 02 abzuziehenden anzurechnenden ausländischen Steuer. ⁶Wegen der vereinfachten Eigenkapitalaufteilung bei ausländischen Einkünften, für die die deutsche Körperschaftsteuer pauschal auf 25 v.H. festgesetzt wurde oder 22,5 v.H. beträgt, vgl. Abschnitt 88 Abs. 1 Nr. 4).

(4) ¹Bei mehreren aufzuteilenden Eigenkapitalteilen ist grundsätzlich jeder einzeln aufzuteilen. ²Bei ausländischen Einkünften, die der deutschen Steuer unterliegen und bei denen die ausländische Steuer nach § 26 KStG in Verbindung mit § 34c EStG oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die Körperschaftsteuer anzurechnen ist, kann die Aufteilung dadurch vereinfacht werden, daß mehrere aufzuteilende Eigenkapitalteile und ihre Tarifbelastung für die Aufteilung zusammengefaßt werden. ³Eigenkapitalteile mit einer Tarifbelastung von mehr als 30 v.H. dürfen aber nicht mit Eigenkapitalteilen zusammengefaßt werden, deren Tarifbelastung geringer ist.

88. Behandlung ausländischer Steuern bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

(1) ¹Ausländische Steuern vom Einkommen gehören unabhängig davon, ob sie der deutschen Körperschaftsteuer entsprechen, zu den nichtabziehbaren Ausgaben im Sinne des § 31 Abs. 1 Nr. 3 KStG. ²Zur Behandlung der ausländischen Steuern bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals gilt folgendes:

1. ¹Unterliegen die ausländischen Einkünfte auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht der Körperschaftsteuer oder wird eine deutsche Körperschaftsteuer nicht erhoben, weil die anzurechnende ausländische Steuer mindestens so hoch ist oder nach § 26 Abs. 3 KStG als so hoch gilt wie die deutsche Körperschaftsteuer, verringert die ausländische Steuer nach § 31 Abs. 1 Nr. 3 KStG den Zugang zu dem nichtbelasteten Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG.

Beispiel:

	DM	DM	EK 01 DM
Steuerpflichtige ausländische Einkünfte (einschl. anrechenbarer ausländischer Steuer von 60.000 DM)		100.000	
Körperschaftsteuer 45 v.H.	45.000		
Anzurechnende ausländische Steuer (Höchstbetrag)	- 45.000	- 45.000	
Tarifbelastung	<u>0</u>		
Nichtanzurechnende ausländische Steuer (60.000 DM - 45.000 DM)		- 15.000	
Dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG (EK 01) zuzuordnende Vermögensmehrung		<u>40.000</u>	+ 40.000

2. ¹Ausländische Steuer, die nach § 26 KStG in Verbindung mit § 34c Abs. 1 EStG oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen ist, zählt nicht zur Tarifbelastung. ²Sie ist stets vor der Aufteilung von den ausländischen Einkünften abzuziehen (§ 31 Abs. 1 Nr. 3 KStG). ³Auf diese Weise wird erreicht, daß die anzurechnende Steuer nicht zusätzlich mit deutscher Körperschaftsteuer belastet wird. ⁴Wegen der Ermittlung des Vmhundertsatzes der Tarifbelastung in diesen Fällen siehe Abschnitt 86, wegen der Aufteilung des ermäßig belasteten Eigenkapitalzugangs siehe Abschnitt 87.

3. Ausländische Steuer, die nach § 26 Abs. 6 KStG in Verbindung mit § 34 c Abs. 2 oder 3 EStG bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen ist, **führt nicht zur Aufteilung.**

4. ¹Erzielt die Körperschaft

- ausländische Einkünfte, für die deutsche Körperschaftsteuer pauschal auf 25 v.H. festgesetzt wird (§ 26 Abs. 6 Satz 1 KStG, § 34c Abs. 5 EStG, BMF-Schreiben betreffend die Pauschalierung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer für ausländische Einkünfte vom 10. April 1984, BStBl I S. 252, und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder),

oder

- ausländische Einkünfte aus dem Betrieb der in § 34c Abs. 4 EStG bezeichneten Schiffe, für die die deutsche Körperschaftsteuer **22,5 v.H.** beträgt (§ 26 Abs. 6 Satz 4 KStG),

braucht der Vomhundertsatz der Tarifbelastung nicht berechnet zu werden, weil er stets unter **30 v.H.** liegt. ²Da die ausländische Steuer in diesen Fällen nicht auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen ist, belastet letztere auch die in den ausländischen Einkünften enthaltene ausländische Steuer. ³Dementsprechend ist nur der Restbetrag der deutschen Körperschaftsteuer bei der Aufteilung des Zugangs zu dem verwendbaren Eigenkapital zu berücksichtigen. ⁴Auf diese Weise wird die Belastung der nichtanrechenbaren ausländischen Steuer mit deutscher Körperschaftsteuer durch die Aufteilung nicht verändert.

Beispiel:

1. Sachverhalt

	<u>DM</u>
a) Ausländische Einkünfte	100.000
b) Körperschaftsteuer nach § 34c Abs. 5 EStG (25 v.H.)	- 25.000
c) Ausländische Einkünfte nach Abzug der Körperschaftsteuer	75.000
d) Nichtanrechenbare ausländische Steuer	- 15.000
e) Zugang zum verwendbaren Eigenkapital	60.000
	=====

2. Aufteilung der deutschen Körperschaftsteuer

Von der Körperschaftsteuer in Höhe von 25.000 DM entfallen:

- a) Auf die nichtanrechenbare
ausländische Steuer (Nr. 1 d)
 15.000×25.000

75.000

5.000 DM

- b) Auf den Zugang zum verwendbaren Eigenkapital
 60.000×25.000

75.000

20.000 DM

3. Aufteilung des Zugangs zum verwendbaren Eigenkapital

	DM	EK 30 DM	EK 01 DM
a) Aufzuteilender Betrag	60.000		
b) Davon Zugang zum EK 30 $70/30 = 7/3 \times 20.000$ DM (Nr. 2 b)	- 46.667	46.667	
c) Restbetrag = Zugang zum EK 01	13.333		13.333

4. Der Zugang zum verwendbaren Eigenkapital kann auch nach folgendem Rechengang ermittelt werden:

	DM	EK 30 DM	EK 01 DM
a) Ausländische Einkünfte nach Abzug der Körperschaftsteuer (= aufzu- teilender Eigenkapital- zugang)	75.000		
Davon Zugang zum EK 30 $70/30 = 7/3 \times 25.000 \text{ DM}$	- 58.333	58.333	
Restbetrag = Zugang zum EK 01	16.667 =====		16.667
b) Abzug der nichtanzu- rechnenden ausländischen Steuern von 15.000 DM (im Verhältnis 58.333 : 16.667)		-11.666	- 3.334
c) Zugang zum verwendbaren Eigenkapital		46.667 =====	13.333 =====

5. ¹Eine im Ausland erhobene Steuer vom Einkommen, die mit einem nach § 2a Abs. 1 EStG nicht zu berücksichtigenden ausländischen Verlust zusammenhängt und für die nicht der Abzug gemäß § 34c Abs. 2 EStG beantragt wird, ist von dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG abzuziehen. ²Wegen der Behandlung des ausländischen Verlustes vgl. Abschnitt 89 Abs. 5. ³Wegen der Zuordnung einer auf den Abzugs- oder Hinzurechnungsbetrag nach § 2a Abs. 3 EStG oder nach § 2 AIG entfallenden ausländischen Steuer vgl. Abschnitt 89 Abs. 8.

6. ¹Bezieht eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft Dividenden von einer in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaft, an der sie zu weniger als einem Zehntel beteiligt ist, kann sie nach dem Revisionsprotokoll vom 9. Juni 1969 zum deutsch-französischen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 22.10.1970, BStBl I S. 1000) bei der Veranlagung zur deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf Antrag einen Betrag von 50 v.H. der Dividende als Steuergutschrift (avoir fiscal) auf ihre deutsche Steuer anrechnen. ²Als Finanzausgleich zahlt der französische Fiskus an den deutschen Fiskus einen Betrag von 27,5 v.H. der Dividende zurück. ³Macht die unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft von ihrem Wahlrecht auf Anrechnung Gebrauch, ist der Betrag der Steuergutschrift als zusätzliche Einnahme in die Veranlagung einzubeziehen. ⁴Zur Tarifbelastung im Sinne des § 27 Abs. 2 KStG gehört jedoch nur die Belastung mit der bei der Gesellschaft selbst nach dem 31.12.1976 entstandenen deutschen Körperschaftsteuer. ⁵Nicht dazu gehört der vom französischen an den deutschen Fiskus gezahlte Finanzausgleich. ⁶Die französische Steuergutschrift ist in der Eigenkapitalgliederung wie die anzurechnende ausländische Steuer zu behandeln; sie führt zur Aufteilung des Eigenkapitalzugangs nach § 32 Abs. 2 KStG.

Beispiel:

	DM	DM
Einnahmen aus französischen Dividenden		100.000
Erhöhung um die Steuergutschrift (avoir fiscal, 50 v.H.)		+ 50.000
Zu versteuernder Betrag		<u>150.000</u>

Körperschaftsteuer 45 v.H.	67.500
Anrechnung der Steuergutschrift (avoir fiscal)	- 50.000
Verbleibende Körperschaftsteuer	<u>17.500</u>

Aufteilung des Zugangs zum
verwendbaren Eigenkapital

a) Vomhundertsatz der Tarif-
belastung

	DM	DM
Zu versteuernder Betrag		150.000
Körperschaftsteuer 45 v.H.	67.500	
Anrechnung der Steuergutschrift (avoir fiscal)	- 50.000	- 50.000
		<u>100.000</u>
Tarifbelastung	<u>17.500</u>	- 17.500
		<u>82.500</u>
Nach § 32 Abs. 2 KStG auf- zuteilender Zugang zum verwendbaren Eigenkapital		<u>82.500</u>

$$\text{Vomhundertsatz der Tarifbelastung} = \frac{17.500 \times 100}{100.000} = 17,5 \text{ v.H.}$$

b) Aufteilungsrechnung

	DM	EK 30 DM	EK 01 DM
Aufzuteilender Betrag	82.500		
Davon Zugang zum EK 30 $70/30 = 7/3 \times 17.500 \text{ DM}$	- 40.833	40.833	
Restbetrag = Zugang zum EK 01	41.667		41.667

⁷Übersteigt die zu erstattende französische Steuergutschrift die auf die französische Dividende entfallende deutsche Körperschaftsteuer, ist der übersteigende Betrag im Rahmen der Veranlagung zu erstatten. ⁸In diesem Fall ist der Erstattungsbetrag in der Eigenkapitalgliederung wie der Eigenkapitalzugang aus der französischen Dividende bei dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG zu erfassen, soweit sich aus dem zu versteuernden Einkommen ein positiver Zugang zum verwendbaren Eigenkapital ergibt.

(2) ¹Der in § 31 Abs. 1 Nr. 3 KStG niedergelegte Grundsatz, daß ausländische Steuer von den ihr unterliegenden ausländischen Einkünften abzuziehen ist (vgl. Absatz 1 Nr. 1), und die Regelung, daß der Abzug anzurechnender ausländischer Steuer stets vor der Aufteilung vorzunehmen ist (vgl. Absatz 1 Nr. 2), gelten auch, wenn steuerpflichtige ausländische Einkünfte mit inländischen Verlusten oder mit einem Verlustabzug im Sinne des § 10d EStG zusammentreffen. ²Dementsprechend sind Fälle, in denen ein Verlustabzug nicht zu berücksichtigen ist und die steuerpflichtigen ausländischen Einkünfte höher sind als ein inländischer Verlust des laufenden Veranlagungszeitraumes, nach Absatz 1 Nr. 1 oder 2 zu beurteilen. ³Bei anderen Fallgestaltungen sind folgende Besonderheiten zu berücksichtigen:

1. ¹Übersteigt der inländische Verlust allein oder zusammen mit einem Verlustabzug im Sinne des § 10d EStG die steuerpflichtigen ausländischen Einkünfte, so daß sich ein zu versteuerndes Einkommen nicht ergibt, erhöhen die gesamten ausländischen Einkünfte den Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG (vgl. § 33 KStG). ²Dementsprechend ist die ausländische Steuer in voller Höhe bei diesem Teilbetrag abzuziehen.

Beispiel 1: Verlustausgleich

	DM	EK 02 DM
Steuerpflichtige ausländische Einkünfte (einschließlich anrechenbarer ausländischer Steuer von 20.000 DM)	100.000	
Inländischer Verlust	- 110.000	

Steuerlicher Verlust (dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG - EK 02 - zuzuordnen, § 33 Abs. 1 KStG)	- 10.000	- 10.000
	=====	
Abzug der ausländischen Steuer		- 20.000

Bestand am Ende des Wirtschaftsjahrs		- 30.000
		=====

Beispiel 2: Verlustabzug

Wirtschaftsjahr 1:	
Steuerlicher Verlust	- 90.000 DM
Wirtschaftsjahr 2:	
Steuerpflichtige ausländische Einkünfte (einschließlich anrechenbarer ausländischer Steuer von 10.000 DM)	+ 50.000 DM
Verlustvortrag	- 50.000 DM
Zu versteuerndes Einkommen	0 DM

Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals im 2. Wirtschafts- jahr

	EK 02 DM
Bestand zum Beginn des 2. Wirtschaftsjahrs	- 90.000
Steuerpflichtige ausländische Einkünfte (nicht zu versteuern auf Grund des Verlust- vortrags)	+ 50.000
Abzug der ausländischen Steuer	- 10.000
Bestand am Ende des 2. Wirtschaftsjahrs	- 50.000

2. ¹Übersteigen die ausländischen Einkünfte den Verlustabzug im Sinne des § 10d EStG, entsteht durch die Anrechnung ausländischer Steuer auf die Körperschaftsteuer ermäßigt belastetes Eigenkapital, das nach § 32 KStG aufzuteilen ist. ²Die anrechenbare ausländische Steuer ist nach § 31 Abs. 1 Nr. 3 KStG vor der Aufteilung von den steuerpflichtigen ausländischen Einkünften abzuziehen, soweit sie auf diese Einkünfte entfällt. ³Soweit die ausländische Steuer auf Einkünfte entfällt, die durch den Verlustabzug von der Körperschaftsteuer freigestellt werden, verringert sie den nichtbelasteten Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG (EK 02).

Beispiel:

Für die ausländischen Einkünfte verbleibt nach dem Verlustabzug eine Belastung mit deutscher Körperschaftsteuer

Wirtschaftsjahr 1	
Steuerlicher Verlust	- 5.000 DM
Wirtschaftsjahr 2	
Steuerpflichtige ausländische Einkünfte (einschließlich anrechenbarer ausländischer Steuer von 6.000 DM)	+ 50.000 DM

Gliederung des verwendbaren
Eigenkapitals im Wirtschafts-
jahr 2

	DM	DM	EK 45 DM	EK 30 DM	EK 02 DM
1. Bestand zum Beginn des 2. Wirtschafts- jahrs			0	0	- 5.000
2. Steuerpflichtige ausländische Einkünfte		50.000			
Verlustvortrag		- 5.000			+ 5.000
Zu versteuern		45.000			
Körperschaftsteuer 45 v.H.	20.250				
Anzurechnende aus- ländische Steuer (Zuordnung nach dem Verhältnis der Einkünfte 45.000 : 5.000)	- 6.000	- 5.400			- 600
		39.600			
Tarifbelastung	14.250	-14.250			
Tarifbelastung in v.H.:					
$\frac{14.250 \times 100}{39.600} = 35,9 \text{ v.H.}$					
3. Aufzuteilender ermäßigt be- lasteter Eigen- kapitalteil/Überträge		25.350	0	0	- 600

	DM	DM	EK 45 DM	EK 30 DM	EK 02 DM
Überträge		25.350	0	0	- 600
Davon Zugang zum EK 30 (vgl. Ab- schnitt 87 Abs. 3)					
a) Auf steuerpflichtige Einkünfte entfallende ausländische Steuer: 5.400 DM x 77/30 =		- 13.860		13.860	
b) Auf nicht steuerpflich- tige Einkünfte entfal- lende ausländische Steuer: 600 DM x 14/3 =		- 2.800		2.800	
Restbetrag = Zugang zum EK 45		<u>8.690</u>	8.690		
4. Bestand am Ende des 2. Wirtschaftsjahrs			<u>8.690</u>	<u>16.660</u>	<u>- 600</u>

⁴Wegen der Aufteilung des ermäßigt belasteten Eigenkapitalzugangs in den Fällen, in denen der Vorphundertatz der Tarifbelastung weniger als 30 v.H. beträgt, siehe Abschnitt 87 Abs. 2.

3. ¹Die in Nummer 2 dargelegten Grundsätze über die Zuordnung der anrechenbaren ausländischen Steuer gelten sinngemäß, wenn die ausländischen Einkünfte zwar den Verlustabzug übersteigen, wegen der Anrechnung der ausländischen Steuer eine Belastung mit Körperschaftsteuer aber nicht verbleibt. ²In diesem Fall verringert die ausländische Steuer, die anteilig auf die nach dem Verlustabzug verbleibenden steuerpflichtigen Einkünfte entfällt, den Zugang zu dem nichtbelasteten Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG (EK 01).

Beispiel:

Nach Berücksichtigung des Verlustabzugs bleibt wegen der Anrechnung der ausländischen Steuer keine Belastung mit Körperschaftsteuer

Wirtschaftsjahr 1
Steuerlicher Verlust - 30.000 DM

Wirtschaftsjahr 2
Steuerpflichtige ausländische Einkünfte
(einschließlich anrechenbarer ausländischer Steuer von 18.000 DM) + 50.000 DM

Gliederung des verwendbaren
Eigenkapitals im 2. Wirtschafts-
jahr

	DM	DM	EK 01 DM	EK 02 DM
1. Bestand zum Be- ginn des 2. Wirt- schaftsjahrs				- 30.000
2. Steuerpflichtige ausländische Ein- künfte		50.000		
Verlustvortrag		- 30.000		+ 30.000
Zu versteuern		20.000		
Körperschaft- steuer 45 v.H.	9.000			
Anzurechnende ausländische Steuer (Zuord- nung nach dem Verhältnis der Einkünfte: 20.000 : 30.000)	- 9.000	- 3.600		- 5.400
Tarifbelastung	0			
Nichtanzurech- nende auslän- dische Steuer (18.000 DM - 9.000 DM = 9.000 DM; Zu- ordnung nach dem Verhältnis der Einkünfte 20.000 : 30.000)		- 3.600		- 5.400
Zugang zum EK 01		12.800	+ 12.800	
3. Bestand am Ende des 2. Wirtschafts- jahrs			12.800	- 10.800

Zu § 33

**89. Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals
bei Verlusten**

(1) Nach § 33 Abs. 1 KStG, sind Verluste, die sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben haben, in der Gliederung zum Schluß des Verlustjahrs bei dem nichtbelasteten Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG abzuziehen. ² Diese Vorschrift ist auch anzuwenden, wenn durch den Abzug ein negativer Teilbetrag entsteht.

(2) ¹Da sich durch einen Verlustrücktrag nach § 10d EStG das Einkommen des Abzugsjahrs mindert, ändert sich auch die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals zum Schluß des betreffenden Wirtschaftsjahrs. ²Die Zugänge zu den mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen sind entsprechend den Auswirkungen des Verlustrücktrags auf die Einkommensanteile neu zu berechnen. ³Der nichtbelastete Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG ist im Abzugsjahr nach § 33 Abs. 2 KStG zu erhöhen.

(3) ¹Durch den Verlustrücktrag verringert sich die Körperschaftsteuer für das Abzugsjahr. ²Entsprechend der Behandlung in der Handels- und Steuerbilanz erhöht aber die zu erstattende Körperschaftsteuer das verwendbare Eigenkapital erst in der Gliederung zum Schluß des Wirtschaftsjahrs, in dem der Verlust entstanden ist. ³In der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals zum Schluß des Wirtschaftsjahrs, in dem das Abzugsjahr endet, ist die Körperschaftsteuer in der Höhe abzusetzen, wie sie sich ohne den Verlustrücktrag ergibt. ⁴Die nach dem Verlustrücktrag verbleibende Tarifbelastung verringert hierbei die Zugänge zu dem belasteten Eigenkapital. ⁵Die auf Grund des Verlustrücktrags zu erstattende Körperschaftsteuer ist von dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG abzusetzen. ⁶Durch den Verlustrücktrag ändert sich somit die Höhe des verwendbaren Eigenkapitals nicht. ⁷Im Verlustjahr erhöht die zu erstattende Körperschaftsteuer den Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG.

(4) Die Auswirkungen eines Verlustes auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals zeigt das folgende Beispiel:

	<u>DM</u>
1. Sachverhalt	
Einkommen des Jahres 01	100.000
Für das Jahr 01 erfolgt keine Gewinnausschüttung.	
Einkommen des Jahres 02	40.000
Im Jahr 03 beschlossene und durchgeführte Gewinnausschüttung für das Jahr 02	14.000
Steuerlicher Verlust im Jahr 03	- 148.000
Vermögensteuer in den Jahren 02 und 03	je 1.000

Die Körperschaft beantragt nach § 10 d Abs. 1 Satz 4 und 5 EStG, 100.000 DM des Verlusts, der im Jahr 03 entstanden ist, auf das Einkommen des Jahres 01 und 18.182 DM auf das Einkommen des Jahres 02 zurückzutragen.

2. Verlustrücktrag und -vortrag

	<u>DM</u>
Steuerlicher Verlust 03	- 148.000
Davon Rücktrag nach 01	+ 100.000
Davon Rücktrag nach 02	+ 18.182
Zum Schluß des Jahres 03 verbleibender vortragsfähiger Verlust	- 29.818 =====

3. Verringerung der Körperschaftsteuer aufgrund des Verlustrücktrags

Die Körperschaftsteuer des Jahres 01 verringert sich um 45 v.H. von 100.000 DM	45.000
und die des Jahres 02 um 45 v.H. von 18.182 DM	8.182

4. Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals vor Verlustrücktrag

	DM	EK 45 DM	EK 02 DM
a) Einkommen des Jahres 01	100.000		
Körperschaftsteuer 45 v.H.	- 45.000		
	<u>55.000</u>	55.000	
b) Bestand 31.12.01		55.000	0
c) Einkommen des Jahres 02	40.000		
Körperschaftsteuer 45 v.H.	- 18.000	+ 22.000	
	<u>22.000</u>		
d) Sonstige nichtabziehbare Ausgaben des Jahres 02		- 1.000	
e) Bestand 31.12.02		76.000	0
Nachrichtlich:			
Gewinnausschüttung im Jahr 03 für das Jahr 02	14.000		
Dafür Verwendung von EK 45 ($55/70 = 11/14$ von 14.000 DM)	- 11.000	- 11.000	
Körperschaftsteuer-Minderung ($15/70 = 3/14$ von 14.000 DM)	<u>3.000</u>		

5. Geänderte Gliederung des
verwendbaren Eigenkapitals
nach Verlustrücktrag

	EK 45 DM	EK 02 DM	DM
a) Einkommen des Jahres 01	100.000		
Durch den Verlustrücktrag steuerfrei gestelltes Ein- kommen	- 100.000		+ 100.000
Zu versteuern	0	-	
b) Wegen des Ver- lustrücktrags vom EK 02 abzu- ziehende Kör- perschaftsteuer (vgl. Abs. 3 Satz 5); 45 v.H. von 100.000 DM;			- 45.000
c) Bestand 31.12.01		0	55.000
d) Einkommen des Jahres 02	40.000		
Durch den Ver- lustrücktrag steuerfrei ge- stelltes Ein- kommen	- 18.182		+ 18.182
Zu versteuern	21.818		
Körperschaft- steuer 45 v.H.	- 9.818		
	12.000	+ 12.000	
e) Wegen des Verlust- rücktrags vom EK 02 abzuziehende Körper- schaftsteuer (vgl. Abs. 3 Satz 5); Körperschaftsteuer vor Verlustrücktrag	18.000		
Körperschaftsteuer nach Verlustrücktrag	- 9.818		
Erstattungsanspruch	8.182		- 8.182
f) Sonstige nichtab- ziehbare Ausgaben des Jahres 02		- 1.000	
g) Bestand 31.12.02		11.000	65.000

6. Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.03 unter Berücksichtigung der Gewinnausschüttung für das Jahr 02 und des im Jahr 03 entstandenen Verlustes

	DM	EK 45 DM	EK 02 DM
a) Bestand 31.12.02		11.000	65.000
b) Abgang durch Gewinnausschüttung für das Jahr 02: Gewinnausschüttung	14.000		
Dafür Verwendung von EK 45 (55/70 = 11/14 von 14.000 DM;			
	- 11.000	- 11.000	
Körperschaftsteuer-			
Minderung (15/70 = 3/14 von 14.000 DM)	3.000 == =	-	
c) Steuerlicher Verlust des Jahres 03			-148.000
d) Anspruch auf Körperschaftsteuer-Erstattung wegen des Verlustrücktrags in die Jahre 01 und 02 (vgl. Abs. 3 Satz 7)			+ 53.182
e) Sonstige nichtabziehbare Ausgaben = übersteigende nichtabziehbare Ausgaben im Sinne des § 31 Abs. 2 Satz 2 KStG (vgl. Abschnitt 85 Abs. 2)		- 1.000	
f) Bestand 31.12.03		- 1.000	- 29.818

Ergänzung des Beispiels (Verlustvortrag):

1. Einkommensermittlung des Jahres 04

	DM
Steuerbilanzgewinn	45.318
Körperschaftsteuer	13.500
Vermögensteuer	1.000
Zwischensumme	59.818
Verlustvortrag (vgl. dazu vorstehende Nr. 2)	- 29.818
Zu versteuerndes Einkommen	30.000

Eine Gewinnausschüttung für das Jahr 03 ist nicht vorgenommen worden.

2. Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.04

	DM	EK 45 DM	EK 02 DM
a) Bestand 31.12.03		- 1.000	- 29.818
b) Einkommen vor Verlustvortrag	59.818		
Verlustvortrag	- 29.818		+ 29.818
Zu versteuern	30.000		
Körperschaftsteuer 45 v.H.	- 13.500		
	16.500	+ 16.500	
c) Sonstige nichtabziehbare Ausgaben		- 1.000	
d) Bestand 31.12.04		14.500	0

(5) ¹Verluste, die lediglich im Rahmen des § 2a Abs. 1, § 15 Abs. 4 oder des § 15a EStG verrechnet werden dürfen, sind ebenfalls als Verluste im Sinne des § 33 KStG zu behandeln. ²Wegen der Zuordnung der ausländischen Steuer vom Einkommen in den Fällen des § 2a Abs. 1 EStG vgl. Abschnitt 88 Abs. 1 Nr. 5.

(6) ¹Enden in einem Veranlagungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre und endet eines der beiden Wirtschaftsjahre mit einem Gewinn, das andere mit einem Verlust, sind in der Gliederungsrechnung das Gewinn- und Verlustjahr nach § 30 Abs. 1 KStG - abweichend von der Veranlagung - gesondert zu beurteilen. ²In einem solchen Fall ist § 33 Abs. 1 und 2 KStG auch anzuwenden, wenn sich aus der Zusammenfassung der beiden Ergebnisse ein Gewinn ergibt. ³Ist ein Verlustabzug (§ 10d EStG) in einem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, dessen Einkommen sich aus dem Gewinn von zwei Wirtschaftsjahren zusammensetzt, ist er bei der Gliederung auf die beiden Wirtschaftsjahre aufzuteilen.

(7) Zu der Frage, von welchem Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals ausländische Steuern abzuziehen sind, wenn steuerpflichtige ausländische Einkünfte mit inländischen Verlusten oder mit einem Verlustabzug zusammentreffen, vgl. Abschnitt 88 Abs. 2.

(8) ¹Beantragt eine Körperschaft nach § 2a Abs. 3 EStG, den Verlust aus einer ausländischen Betriebsstätte bei der Einkommensermittlung abzuziehen und kann der Verlust im Entstehungsjahr nicht in voller Höhe ausgeglichen werden, ist der übersteigende Betrag wie ein Verlust im Sinne des § 33 Abs. 1 KStG zu behandeln und von dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG abzuziehen. ²Der in einem früheren oder späteren Jahr durch den Verlustabzug steuerfrei gestellte Einkommensteil ist diesem Teilbetrag hinzuzurechnen (vgl. § 33 Abs. 2 KStG). ³Eine auf den Abzugsbetrag entfallende ausländische Steuer ist von dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG abzuziehen. ⁴Entsprechendes gilt für eine ausländische Steuer auf spätere Gewinne der ausländischen Betriebsstätte, die nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG oder nach § 2 Abs. 1 Satz 3 AIG hinzuzurechnen sind.

(9) Wegen der Zuordnung von Verlusten aus einer ausländischen Betriebsstätte in einem Staat, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen ist, in den Fällen, in denen der Abzug des Verlustes nach § 2a Abs. 3 EStG nicht beantragt worden ist, vgl. Abschnitt 83 Abs. 1 Satz 2.

89 a.

(aufgehoben)

Zu § 34

90. Gliederung des verwendbaren Eigenkapital bei Erlaß oder niedrigerer Festsetzung von Körperschaftsteuer

(1) ¹Bei einem Erlaß von Körperschaftsteuer sind der Abzug und die Hinzurechnung nach § 34 KStG in der Gliederung zum Schluß des Wirtschaftsjahrs vorzunehmen, in dem die Körperschaftsteuer erlassen worden ist. ²Der nach § 34 KStG umzugliedernde Betrag (X), dessen Belastung mit Körperschaftsteuer sich mit dem Erlaßbetrag deckt, ist nach der Formel

$$X = \frac{100 - \text{Vomhundertsatz der Tarifbelastung} \times \text{Erlaßbetrag}}{\text{Vomhundertsatz der Tarifbelastung}}$$

zu errechnen.

Beispiel:

Ungemildert belasteter Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals (EK 45)	130.000 DM
Erlaß von Körperschaftsteuer	90.000 DM

Bei einem Körperschaftsteuersatz von 45 v.H. beträgt der nach § 34 Satz 1 KStG umzugliedernde Betrag

$$X = \frac{100 - 45}{45} \times 90.000 \text{ DM} = 110.000 \text{ DM.}$$

In der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals ergeben sich auf Grund des Erlasses folgende Änderungen:

	EK 45 DM	EK 02 DM
a) Bestand vor Erlaß	130.000	
b) Betrag der erlassenen Körperschaftsteuer		+ 90.000
c) Umgliederung des Betrags, dessen Belastung mit Körperschaftsteuer sich mit dem Erlaßbetrag deckt (X)	-110.000	+110.000
d) Bestand nach Erlaß	20.000	200.000

Insgesamt erhöht sich das verwendbare Eigenkapital um den Betrag der erlassenen Körperschaftsteuer von 90.000 DM.

(2) Weist die Gliederung unterschiedlich belastete Teilbeträge aus, gilt für den Abzug des Betrags, dessen Belastung mit Körperschaftsteuer sich mit dem Erlaßbetrag deckt, die umgekehrte Reihenfolge, in der die Teilbeträge nach § 28 Abs. 3 KStG als für eine Ausschüttung verwendet gelten.

Beispiel:

Die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals weist zum Schluß des Wirtschaftsjahrs die folgenden mit Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitalteile aus:

Ungemildert belasteter Teilbetrag (EK 45)	100.000 DM
Mit 30 v.H. belasteter Teilbetrag (EK 30)	120.000 DM
Erlaß von Körperschaftsteuer	70.000 DM

Der in § 34 KStG vorgeschriebene Abzug ist nach der in Absatz 1 bezeichneten Formel zunächst von dem EK 30 vorzunehmen. Der Betrag, dessen Belastung mit Körperschaftsteuer sich mit dem Erlaßbetrag deckt (X), beträgt:

$$X = \frac{100 - 30}{30} \times 70.000 \text{ DM} = 163.333 \text{ DM.}$$

Da das EK 30 nur 120.000 DM beträgt, reicht es lediglich zum Abzug eines Betrags aus, dessen Belastung mit Körperschaftsteuer sich mit einem Erlaßbetrag in Höhe von

$$\frac{30}{70} = \frac{3}{7} \times 120.000 \text{ DM} = 51.429 \text{ DM deckt.}$$

Der Betrag, dessen Belastung mit Körperschaftsteuer sich mit dem restlichen Erlaßbetrag in Höhe von 70.000 DM - 51.429 = 18.571 DM deckt, ist vom EK 45 abzuziehen.

$$\text{Umzugliedernder Betrag: } x = \frac{100 - 45}{45} \times 18.571 = 22.698 \text{ DM}$$

Auf Grund des Erlasses ändern sich hiernach die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals wie folgt:

	EK 45 DM	EK 30 DM	EK 02 DM
a) Bestand vor Erlaß	100.000	120.000	
b) Betrag der erlassenen Körperschaftsteuer			+ 70.000
c) Umgliederung des Betrags, dessen Belastung mit Körper- schaftsteuer sich mit dem Erlaßbetrag deckt (X)	- 22.698	- 120.000	+ 142.698
d) Bestand nach Erlaß	<u>77.302</u>	<u>0</u>	<u>212.698</u>

(3) ¹Die Umgliederung unterbleibt, soweit durch sie ein negativer Teilbetrag im belasteten Eigenkapital entstehen könnte. ²Der Erlaßbetrag ist auch in diesem Fall dem nichtbelasteten Teilbetrag in voller Höhe hinzuzurechnen.

(4) ¹Wird Körperschaftsteuer nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO niedriger festgesetzt, sind der Abzug und die Hinzurechnung nach § 34 KStG in der Gliederung zum Schluß des letzten Wirtschaftsjahrs vorzunehmen, das in dem Veranlagungszeitraum endet, für den die Steuer niedriger festgesetzt wird. ²Im übrigen sind die Absätze 1 bis 3 sinngemäß anzuwenden.

Zu § 35

90 a. Fehlendes verwendbares Eigenkapital

¹Für die Anwendung des § 35 Abs. 1 KStG ist auf die einzelnen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals abzustellen und nicht auf ihre Summe. ²Deshalb ist die Körperschaftsteuer nicht zu erhöhen, soweit die positiven Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals für die Gewinnausschüttung ausreichen. ³Das gilt auch, wenn die Summe der Teilbeträge negativ ist.

Beispiel:

	DM	Summe des verwendba- ren Eigen- kapitals DM	EK 45 DM	EK 02 DM	EK 03 DM	EK 04 DM
1. Bestand vor Abzug der verdeckten Ge- winnausschüttung		- 15.000	23.100	-	- 48.100	10.000
2. Verdeckte Gewinn- ausschüttung	50.000					
Dafür gelten als verwendet:						
a) das gesamte EK 45		- 23.100	- 23.100	- 23.100		
Körperschaft- steuer-Minde- rung daraus (15/55 = 3/11 von 23.100 DM)		- 6.300	-	-		
		20.600				
b) das gesamte EK 04		- 10.000	- 10.000			- 10.000
		10.600				
c) EK 02 nach § 35 KStG		- 10.600	- 10.600	- 10.600		
		0				
		=====				
Körperschaft- steuer-Erhöhung daraus (30/70 = 3/7 von 10.600 DM)		- 4.542		- 4.542		
3. Bestand nach Abzug der verdeckten Ge- winnausschüttung		- 63.242	0	- 15.142	- 48.100	0
		=====				

Zu § 36

91. Gliederung des Eigenkapitals bei dem Organträger

(1) Aufwendungen der Organgesellschaft, die bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens nicht abziehbar sind, sind nach den §§ 31, 36 KStG bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers so zuzuordnen, als wären sie nicht abziehbare Aufwendungen des Organträgers.

(2) ¹Die dem Organträger nach § 36 KStG zuzurechnenden Vermögensmehrungen umfassen nicht nur abgeführte Gewinne, sondern auch Vermögensmehrungen, die von der Organgesellschaft zur Bildung von Rücklagen (Gewinnrücklagen im Sinne des § 272 Abs. 3 HGB, steuerlich nicht anzuerkennende **stille Reserven**) verwendet worden sind. ²Während die letztgenannten Vermögensmehrungen dem Organträger stets in voller Höhe zuzurechnen sind, darf in der Steuerbilanz des Organträgers der besondere Ausgleichsposten nach Abschnitt 59 Abs. 1 nur entsprechend dem **Vomhundertsatz** der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft gebildet werden. ³Um eine hierdurch entstehende Abweichung zwischen dem in der Steuerbilanz des Organträgers ausgewiesenen Eigenkapital und dem Eigenkapital, das sich nach § 36 KStG ergibt, zu vermeiden, ist der Unterschiedsbetrag zwischen den von der Organgesellschaft gebildeten Rücklagen und dem besonderen Ausgleichsposten in der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers von dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG abzuziehen (vgl. auch Abschnitt 83 Abs. 2 Nr. 2).

Beispiel:

Die A-AG, an deren Nennkapital zu 90 v.H. die B-AG als Organträger beteiligt ist, stellt gem. § 58 Abs. 3 **Aktiengesetz** aus ihrem Gewinn 20.000 DM in eine Gewinnrücklage ein.

Die dem Organträger nach § 36 KStG zuzurechnenden Vermögensmehrungen umfassen auch den von der Organgesellschaft in die Gewinnrücklage eingestellten Betrag. Der in der Steuerbilanz des Organträgers auszuweisende besondere aktive Ausgleichsposten ist nach Abschnitt 59 Abs. 1 jedoch nur in der Höhe zu bilden, die dem **Vomhundertsatz** der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht, also in Höhe von 90 v.H. von 20.000 DM = 18.000 DM.

Der Unterschiedsbetrag zwischen der von der Organgesellschaft gebildeten Rücklage und dem beim Organträger gebildeten besonderen Ausgleichsposten in Höhe von 2.000 DM (20.000 DM - 18.000 DM) ist in der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers von dem Teilbetrag i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG abzuziehen.

⁴Wird die Rücklage aufgelöst und der dabei entstehende Mehrgewinn abgeführt, ist bei dem Organträger, soweit der an ihn abgeführte Mehrgewinn den aktiven Ausgleichsposten übersteigt, der Teilbetrag wieder entsprechend zu erhöhen, der nach Satz 3 bei Bildung der Rücklage verringert worden ist.

(3) ¹Steuerfreie Vermögensmehrungen sind dem Organträger mit Ausnahme der von den Anteilseignern geleisteten Einlagen (§ 36 Satz 2 Nr. 2 KStG) und des Vermögens, das durch Gesamtrechtsnachfolge auf die Organgesellschaft übergegangen ist (§ 36 Satz 2 Nr. 3 KStG), zuzurechnen. ²Zu den Einlagen, die nach § 36 Satz 2 Nr. 2 KStG von der Zurechnung zum verwendbaren Eigenkapital des Organträgers ausgenommen sind, gehört nicht der in § 37 Abs. 2 Satz 1 KStG bezeichnete Unterschiedsbetrag, um den die bei der Organgesellschaft entstandenen Vermögensmehrungen den an den Organträger abgeführten Gewinn übersteigen.

(4) Nach dem Zweck des § 36 KStG sind die dem Organträger zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft entsprechend den Grundsätzen über die Einkommenszurechnung (vgl. Abschnitt 57 Abs. 3) in der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers zum Schluß des Wirtschaftsjahrs zu erfassen, das in dem Veranlagungszeitraum endet, in den das Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft fällt.

Beispiel:

Das Wirtschaftsjahr des Organträgers endet am 30.9., das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet am 31.12. Bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers zum 30.9. sind die ihm zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft zu erfassen, die in dem am 31.12. endenden Wirtschaftsjahr entstanden sind.

(5) ¹Ist der Organträger eine Personengesellschaft, an der eine oder mehrere zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals verpflichtete Körperschaften als Mitunternehmer beteiligt sind, gelten die Absätze 1 bis 4 entsprechend. ²Jeder dieser Körperschaften ist der Teil der bei der Organgesellschaft entstandenen Vermögensmehrungen zuzurechnen, der dem auf die Körperschaft entfallenden Bruchteil des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft entspricht. ³Der auf diese Körperschaften entfallende Teil der bei der Organgesellschaft entstandenen Vermögensmehrungen ist im Rahmen der Feststellung der Einkünfte der Personengesellschaft nach § 180 AO gesondert festzustellen.

(6) Die Auswirkungen eines Organschaftsverhältnisses auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers zeigt das nachstehende Beispiel:

1. Sachverhalt

Der Organträger ist mit 90 v.H. am Nennkapital der Organgesellschaft beteiligt

	DM	
a) Gewinn der Organgesellschaft vor Gewinnabführung und Ausgleichszahlung	30.500	
Ausgleichszahlung	- 1.750	
Auf die Ausgleichszahlung entfallende Körperschaftsteuer (30 v.H.)	- 750	
Gewinn vor Gewinnabführung, aber unter Berücksichtigung der Ausgleichszahlung	28.000	
Vermögensteuer	+ 7.500	
Ausgleichszahlung	+ 1.750	
Auf die Ausgleichszahlung entfallende Körperschaftsteuer	+ 750	
Zuführung zur Gewinnrücklage nach § 272 Abs. 3 HGB	+ 12.000	
	50.000	
Steuerfreie ausländische Einkünfte	- 10.000	
Einkommen der Organgesellschaft	40.000	
Von der Organgesellschaft zu versteuern:		
Ausgleichszahlungen	1.750 DM	
Körperschaftsteuer-Ausschüttungsbelastung	750 DM	- 2.500
Vom Organträger zu versteuerndes Einkommen der Organgesellschaft		37.500
b) Eigenes Einkommen des Organträgers		100.000 DM
Darin enthaltene eigene Vermögensteuer		15.000 DM

2. Vermögensmehrungen, die bei dem Organträger zur Ermittlung der Teilbeträge seines verwendbaren Eigenkapitals zu berücksichtigen sind

	DM	EK 45 DM	EK 01 DM	EK 02 DM
a) Zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft	37.500			
Eigenes Einkommen des Organträgers	100.000			
Zu versteuern	137.500			
Abzüglich Körperschaftsteuer 45 v.H.	- 61.875			
Zugang zum EK 45	75.625	+ 75.625		
		=====		
b) Steuerfreie ausländische Einkünfte der Organgesellschaft			+ 10.000	
c) Sonstige nichtabziehbare Ausgaben:				
Eigene Vermögensteuer des Organträgers		15.000		
Vermögensteuer der Organgesellschaft		+ 7.500		
		22.500	- 22.500	
		=====	-----	
d) Minderabführung wegen Rücklagenbildung	12.000			
- aktiver Ausgleichsposten	- 10.800			
Eigenkapitalanpassung (vgl. Abschnitt 83 Abs. 2 Nr. 2)	1.200			-1.200
		53.125	10.000	- 1.200

Zu § 37

92. Gliederung des Eigenkapitals bei der Organgesellschaft

(1) ¹Vermögensmehrungen, die bei einer Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder des § 17 KStG entstanden sind, bleiben grundsätzlich bei der Ermittlung ihres verwendbaren Eigenkapitals außer Ansatz, soweit sie dem Organträger zuzurechnen sind (§ 37 Abs. 1 KStG, Abschnitt 91). ²Sie sind auch nicht zu erfassen, wenn es sich bei dem Organträger um einen Einzelgewerbetreibenden, um eine Personengesellschaft oder um eine Körperschaft handelt, die nicht zur Gliederung ihres verwendbaren Eigenkapitals verpflichtet ist.

(2) ¹Abweichend von der in § 37 Abs. 1 KStG getroffenen Regelung sind die dem Organträger zuzurechnenden Vermögensmehrungen außer in der Gliederung bei dem Organträger auch in der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals der Organgesellschaft zu erfassen, soweit sie den an den Organträger abgeführten Gewinn übersteigen (§ 37 Abs. 2 Satz 1 KStG). ²Dieser Fall tritt ein, wenn die Organgesellschaft einen Teil ihres Einkommens für die Bildung von Gewinnrücklagen im Sinne des § 272 Abs. 3 HGB verwendet (vgl. Abschnitt 91 Abs. 2) oder wenn sie in der Handelsbilanz steuerrechtlich **nicht anzuerkennende stille Reserven** bildet. ³Wegen der steuerrechtlichen Behandlung von Mehrabführungen oder Minderabführungen von Gewinnen der Organgesellschaft an den Organträger sind die **Abschnitte A und B des BMF-Schreibens vom 10.1.1981 (BStBl I S. 44)** und der entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu beachten.

(3) ¹Die aus der Besteuerung der Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner (§ 16 KStG) entstandenen Vermögensmehrungen sind bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals der Organgesellschaft zu erfassen (§ 36 Satz 2 Nr. 1 KStG). ²Die Ausgleichszahlungen einer Organgesellschaft, deren Tarifbelastung sich stets nach § 23 Abs. 1 KStG bestimmt (vgl. Abschnitt 63 Abs. 1), sind in der in § 28 Abs. 3 KStG bestimmten Reihenfolge mit den Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals zu verrechnen. ³**Aus Billigkeitsgründen wird auf Antrag zugelassen, daß die Ausgleichszahlungen von dem Teilbetrag abgezogen werden, in dem der Eigenkapitalzugang aus dem nach § 16 KStG von der Organgesellschaft selbst zu versteuernden Einkommen enthalten ist.** ⁴**Das gilt auch, wenn dieser Teilbetrag negativ ist oder durch die Verrechnung der Ausgleichszahlungen negativ wird.** ⁵Die Ausgleichszahlungen sind mit dem verwendbaren Eigenkapital der Organgesellschaft zum Schluß des Wirtschaftsjahrs zu verrechnen, für das die Zahlungen geleistet worden sind. ⁶Die Ausschüttungsbelastung ist für den Veranlagungszeitraum herzustellen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das die Ausgleichszahlungen geleistet worden sind (§ 27 Abs. 3 Satz 1 KStG). ⁷**Das gilt auch für Mehrabführungen als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen in vorvertraglicher Zeit** (vgl. Abschnitt 59 Abs. 4 Satz 4).

Zu § 38

Zu § 40

**94. Ausnahmen von der Körperschaftsteuer-Erhöhung
nach § 40 Satz 1 Nr. 3 KStG**

(1) Auf der Seite der ausschüttenden Körperschaft setzt die Ausnahme von der Körperschaftsteuer-Erhöhung nach § 40 Satz 1 Nr. 3 KStG voraus, daß sie im Zeitpunkt der Ausschüttung steuerbefreit ist.

(2) ¹Erfolgen Ausschüttungen durch eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft sowohl an die in § 40 Satz 1 Nr. 3 KStG genannten als auch an andere Anteilseigner, entfallen die für die Ausschüttungen verwendeten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals jeweils anteilig auf diese Anteilseigner. ²Eine Körperschaftsteuer-Erhöhung erfolgt deshalb nur insoweit, als die Ausschüttung auf die nicht in § 40 Satz 1 Nr. 3 KStG genannten Anteilseigner entfällt.

Zu § 41

**95. Veränderungen des verwendbaren Eigenkapitals
bei sonstigen Leistungen**

(1) ¹Gilt im Falle der Kapitalherabsetzung verwendbares Eigenkapital für die Rückzahlung von Nennkapital als verwendet, verringert sich der für Ausschüttungen verwendbare Teil des Nennkapitals im Sinne des § 29 Abs. 3 KStG in Höhe des zurückgezahlten Betrags.

²Die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals verringern sich dagegen nur, soweit die Kapitalrückzahlung eine durch sie ausgelöste Minderung der Körperschaftsteuer übersteigt.

Beispiel:

1. Sachverhalt:

Eine im Jahr 01 gegründete Kapitalgesellschaft erhöht im Jahr 04 ihr Nennkapital durch Umwandlung von ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteten Rücklagen um 1.000.000 DM. Im Jahr 06 wird das Nennkapital um 800.000 DM herabgesetzt und dieser Betrag an die Anteilseigner zurückgezahlt.

Die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals der Gesellschaft weist vor der Kapitalerhöhung folgende Teilbeträge aus:

Ungemildert belasteter Teilbetrag (EK 45)	2.000.000 DM
Nicht belasteter Teilbetrag (EK 01)	500.000 DM

In den Jahren 05 und 06 ist im Bestand der Teilbeträge im übrigen eine Änderung nicht eingetreten.

Der Teil des Nennkapitals, der im Jahr 04 durch die Umwandlung von Rücklagen entstanden ist, gehört nach § 29 Abs. 3 KStG zum verwendbaren Eigenkapital. Er ist im **verwendbaren Eigenkapital** enthalten und wird jährlich nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG gesondert festgestellt. Dieser Teil des Nennkapitals gilt nach § 41 Abs. 2 KStG als zuerst für die Kapitalrückzahlung verwendet.

2. Auswirkungen auf die gesonderte
Feststellung nach § 47 KStG

	Verwendbares Eigenkapital		Gesondert festzu- stellen- der, für Ausschüt- tungen verwend- barer Teil des Nenn- kapitals i.S. des § 29 Abs. 3
	EK 45 DM	EK 01 DM	KStG DM
a) Bestand vor der Kapital- erhöhung	2.000.000	500.000	-
b) Kapitalerhöhung durch Umwandlung von Rück- lagen im Jahr 04			+1.000.000
c) Bestand 31.12.04/ 31.12.06 Die in Nennkapital um- gewandelten belasteten Rücklagen bleiben nach § 29 Abs. 3 KStG Bestandteil des verwendbaren Eigen- kapitals	2.000.000	500.000	1.000.000
d) Verringerung des Sonderaus- weises durch die Kapital- herabsetzung im Jahr 06	-	-	- 800.000
e) Bestand 31.12.06 (Überträge)	2.000.000	500.000	200.000

	Verwendbares Eigenkapital		Gesondert festzu- stellen- der, für Ausschüt- tungen verwend- barer Teil des Nenn- kapitals i.S. des § 29 Abs. 3
	EK 45 DM	EK 01 DM	KStG DM
Überträge	2.000.000	500.000	200.000
f) Nachrichtlich: Eigenkapital- verringering im Jahr 07 durch die Kapitalherab- setzung im Jahr 06			
aa) Kapital- rückzah- lung	800.000 DM		-
bb) Minde- rung der Körperschaft- steuer (15/70 = 3/14 von 800.000 DM)	-171.429 DM		
	<u>628.571 DM</u>	- 628.571	
g) Bestand nach der Kapital- rückzahlung	<u>1.371.429</u>	<u>500.000</u>	<u>200.000</u>

(2) ¹Zieht eine AG oder eine GmbH eigene Anteile unter Herabsetzung ihres Nennkapitals ein (§§ 237 bis 239 Aktiengesetz, § 34 GmbH-Gesetz) und enthält das Nennkapital einen nach § 29 Abs. 3 KStG für Ausschüttungen verwendbaren Teil, ist § 41 Abs. 2 KStG nicht anwendbar, weil eine Auszahlung an die Gesellschafter unterbleibt. ²Der nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG gesondert festzustellende, für Ausschüttungen verwendbare Teil des Nennkapitals verringert sich nur, soweit das übrige Nennkapital nicht zum Abzug des Herabsetzungsbetrags ausreicht. ³Wegen der Auswirkungen der Einziehung eigener Anteile zu Lasten des Gewinns oder der Gewinnrücklagen auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals vgl. Abschnitt 83 Abs. 4.

(3) ¹Zahlt eine GmbH Nachschüsse der Gesellschafter, die nicht zur Deckung eines Verlustes an Stammkapital erforderlich sind, an die Gesellschafter zurück (§ 30 Abs. 2 GmbH-Gesetz), gehört diese Rückzahlung bei den Gesellschaftern nicht zu den Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG. ²Der zurückgezahlte Betrag ist von dem Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals abzuziehen, der zuvor durch das eingezahlte Nachschußkapital erhöht worden ist. ³Bei Nachschüssen, die in nach dem 31.12.1976 endenden Wirtschaftsjahren eingezahlt worden sind, ist dies der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG.

(4) Da bei Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaften die Summe der Geschäftsguthaben wie Nennkapital zu behandeln ist (vgl. Abschnitt 79 Abs. 6), gilt § 41 Abs. 2 und 3 KStG auch, soweit Rücklagen einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft den Geschäftsguthaben zugeführt oder diese später herabgesetzt werden.

(5) ¹Die in § 41 Abs. 3 KStG enthaltene Fiktion, daß in erster Linie der Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG als in Nennkapital umgewandelt gilt, steht in engem Zusammenhang mit der Pauschbesteuerung nach dem KapErhStG. ²Nach § 5 KapErhStG ist die Pauschsteuer zu erheben, wenn für die Herabsetzung des Nennkapitals eine Rücklage als verwendet gilt, die aus dem Gewinn eines vor dem 1. Januar 1977 abgelaufenen Wirtschaftsjahrs gebildet worden war, und wenn die Kapitalgesellschaft das Nennkapital innerhalb von fünf Jahren nach der Erhöhung herabgesetzt hat.

95a. Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei Liquidation einer Körperschaft

(1) ¹Dem Schluß des Wirtschaftsjahrs als Gliederungsstichtag (§ 30 Abs. 1 KStG) entspricht während der Abwicklung einer in § 11 Abs. 1 KStG genannten Körperschaft der Schluß des Besteuerungszeitraums, der sich über mehrere Kalenderjahre erstrecken kann, jedoch drei Jahre nicht übersteigen soll. ²Stichtage, zu denen zwischenzeitlich Liquidationsbilanzen erstellt werden, sind insoweit für die Gliederungsrechnung ohne Bedeutung.

(2) ¹Für Zahlungen, die die Körperschaft auf den Liquidationsüberschuß leistet, regelt das Gesetz nicht, ob hierfür vorrangig verwendbares oder übriges Eigenkapital (Nennkapital) als verwendet gilt. ²Daher kann die Körperschaft wählen, ob die geleistete Zahlung vorrangig mit dem verwendbaren oder mit dem übrigen Eigenkapital zu verrechnen ist. ³Bei der Prüfung, in welcher Höhe übriges Eigenkapital zur Verfügung steht, ist § 41 Abs. 4 KStG zu beachten. ⁴Das Wahlrecht, die geleistete Zahlung mit dem verwendbaren Eigenkapital zu verrechnen, gilt als ausgeübt, wenn die Körperschaft dem Empfänger eine Steuerbescheinigung (§§ 44 KStG, 45a EStG) erteilt hat.

(3) ¹Leistet eine Kapitalgesellschaft Abschlagszahlungen auf den Liquidationsüberschuß, für die verwendbares Eigenkapital mit Ausnahme des Teilbetrags nach § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG als verwendet gilt, handelt es sich um sonstige Leistungen im Sinne des § 41 Abs. 1 KStG. ²Bei diesen Leistungen ist § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG entsprechend anzuwenden. ³Hiernach ist die Abschlagszahlung mit dem verwendbaren Eigenkapital zu verrechnen, das sich zum Schluß des Besteuerungszeitraums ergibt, in dem die Abschlagszahlung erfolgt. ⁴Umfaßt der Liquidationszeitraum nur einen Besteuerungszeitraum, ist das verwendbare Eigenkapital zum Ende des Liquidationszeitraums (letzter Gliederungsstichtag) maßgebend.

(4) ¹Gegenstand der letzten gesonderten Feststellung im Sinne des § 47 KStG ist im Falle der Liquidation das zur Verteilung kommende Vermögen (§ 11 Abs. 3 KStG). ²Dieses Vermögen gilt als für die Schlußverteilung verwendet.

(5) Wird das Vermögen einer Kapitalgesellschaft nach ihrer Auflösung an die Anteilseigner verteilt, gilt nach § 41 Abs. 4 Satz 1 KStG das Nennkapital als gemindert, soweit die Summe der nichtbelasteten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals negativ ist.

Beispiel:

1. Sachverhalt

Bestände zum Schluß des Abwick- lungszeitraums:	<u>DM</u>
Ungemildert mit Körperschaft- steuer belasteter Teilbetrag (EK 45)	120.000
Nichtbelasteter Teilbetrag aus steuerfreien inländischen Ver- mögensmehrungen (EK 02)	30.000
Altkapital (EK 03)	- 170.000
Nennkapital	120.000
Ausgekehrter Liquidationsüber- schuß	127.273

2. Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

	DM	EK 45 DM	Verwendbares Eigenkapital EK 02 DM	EK 03 DM	Nenn- kapital DM
Bestände zum Schluß des Ab- wicklungs- zeitraums		120.000	30.000	-170.000	120.000
Umgliederung nach § 41 Abs. 4 KStG					
a) nach Ab- satz 4 Satz 1			- 30.000	+ 30.000 +120.000	-120.000
b) nach Ab- satz 4 Satz 2		- 20.000		+ 20.000	
Zwischensumme		100.000	0	0	0
Auskehrung des Liquida- tionser- löses	127.273				
Dafür Ver- wendung von EK 45 (55/70 = 11/14 von 127.273 DM)	<u>-100.000</u>	100.000			
Körperschaft- steuer-Minde- rung (15/55 = 3/11 von 100.000 DM)	<u>27.273</u>	-			
Bestände nach der Auskehrung (werden nicht mehr gesondert festgestellt)			0	0	0

(6) ¹Weist der ungemildert mit Körperschaftsteuer belastete Teilbetrag zum Schluß des Abwicklungszeitraums wegen übersteigender nichtabziehbarer Ausgaben in vorangegangenen Jahren (vgl. § 31 Abs. 2 Satz 2 KStG) einen Negativbetrag aus und ist ein positiver nichtbelasteter Teilbetrag vorhanden, erfolgt keine Umgliederung nach § 41 Abs. 4 KStG. ²Der zu verteilende Liquidationsüberschuß ist in der Reihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG mit den positiven Teilbeträgen zu verrechnen.

Beispiel:

1) Sachverhalt

Bestände zum Schluß des
Abwicklungszeitraums:

	<u>DM</u>
Ungemildert mit Körperschaft- steuer belasteter Teilbe- trag (EK 45)	- 100.000
Nicht belasteter Teilbetrag	
Altkapital (EK 03)	120.000
Einlagen (EK 04)	130.000
Nennkapital	500.000
Ausgekehrter Liquidationsüberschuß	614.000

2) Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

	Verwendbares Eigenkapital			Nenn- kapital	
	DM	EK 45 DM	EK 03 DM	EK 04 DM	DM
Bestände zum Schluß des Abwicklungs- zeitraums		-100.000	120.000	130.000	500.000
Auskehrung des Liquidations- erlöses	614.000				
Vorrangige Rückzahlung des Nennkapi- tals - eine entsprechende Ausübung des Wahlrechts nach Absatz 2 Satz 2 hier unterstellt -	-500.000				-500.000
Verwendung von EK 03 (70/100 = 7/10 von 120.000 DM)	- 84.000		- 84.000		
Körperschaft- steuer-Erhöhung (30/70 = 3/7 von 84.000 DM)	-		- 36.000		
Für den Rest- betrag Ver- wendung von EK 04 (ohne Körper- schaftsteuer- Erhöhung)	30.000			- 30.000	
Bestände nach der Auskehrung (werden nicht mehr gesondert festgestellt)		-100.000	0	100.000	0

Zu § 43

**96. Sachlicher Anwendungsbereich der Vorschriften
über das Anrechnungsverfahren**

(1) ¹Zu den unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, die nicht Kapitalgesellschaften i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG sind, für die aber die Vorschriften der §§ 27 bis 42 KStG sinngemäß gelten, gehören in erster Linie die unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. ²Unbeschränkt steuerpflichtige Realgemeinden und wirtschaftliche Vereine gehören zu diesen Körperschaften, wenn sie Mitgliedschaftsrechte gewähren, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen. ³Vgl. BFH-Urteil vom 23.9.1970 (BStBl 1971 II S. 47). ⁴**Die §§ 27 bis 42 KStG gelten sinngemäß auch für ausländische Kapitalgesellschaften, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 in Verbindung mit § 3 KStG unbeschränkt steuerpflichtig sind.**

(2) ¹Bei den sonstigen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 KStG sowie bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften sind die Vorschriften der §§ 27 bis 42 KStG nicht anzuwenden. ²Vgl. BFH-Urteile vom 13.11.1991 (BStBl 1992 II S. 429) für einen **Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit** und vom 8.2.1995 (BStBl II S. 552) für eine **Ritterschaft**.

Zu § 44

97. Ausstellung von Steuerbescheinigungen durch die ausschüttende Körperschaft

(1) ¹Die Verpflichtung unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften, ihren Anteilseignern auf Verlangen zur Anrechnung von Körperschaftsteuer eine Bescheinigung auszustellen, wird nicht nur durch Leistungen begründet, die bei den Anteilseignern Gewinnanteile darstellen. ²Die Verpflichtung entsteht auch, wenn den Anteilseignern von der Körperschaft sonstige Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zufließen. ³Das gleiche gilt, wenn die Anteilseigner auf Grund einer Kapitalherabsetzung oder nach der Auflösung der Körperschaft Zahlungen erhalten und bei diesen Zahlungen für Ausschüttungen verwendbares Eigenkapital im Sinne des § 29 KStG als verwendet gilt (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

(2) ¹Die Angaben über die anrechenbare Körperschaftsteuer und über die anrechenbare Kapitalertragsteuer sind in einer Steuerbescheinigung nach **amtlich vorgeschriebenem Muster zusammenzufassen**. ²Da nach § 44 Abs. 1 Nr. 3 KStG auch der Zahlungstag zu bescheinigen ist, darf die Steuerbescheinigung erst ausgestellt werden, nachdem die Körperschaft die Leistung erbracht hat.

(3) ¹Die ausschüttende Körperschaft darf die Steuerbescheinigung nur an ihre Anteilseigner erteilen. ²Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile an dem Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, z.B. Aktien, Kuxe, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, **im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses** zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 2 a Satz 2 EStG).

(4) ¹Gehören die Anteile zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, kann über die steuerliche Zurechnung der Gewinnausschüttung und der anzurechnenden Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer nur im Rahmen der gesonderten Feststellung des Gewinns der Personengesellschaft (§ 180 AO) entschieden werden. ²Die ausschüttende Körperschaft hat deshalb eine zusammenfassende Bescheinigung auf den Namen der Personengesellschaft auszustellen. ³Für die Mitunternehmer ergibt sich in diesen Fällen der Betrag der anzurechnenden Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer aus der gesonderten Feststellung. ⁴Wird der Einkommensteuerbescheid oder Körperschaftsteuerbescheid für die Mitunternehmer nach § 155 Abs. 2 AO vor Erlass des Bescheids über die gesonderte Feststellung erteilt, können die anzurechnende Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer dabei vorläufig geschätzt werden. ⁵Entsprechendes gilt, wenn die Anteile an dem Kapitalvermögen einer anderen Gesamthandsgemeinschaft oder einer Bruchteilsgemeinschaft gehören. ⁶Ist die Steuerbescheinigung auf den Namen einer Gesamthands- oder Bruchteilsgemeinschaft ausgestellt worden, die an der ausschüttenden Körperschaft beteiligt ist, und unterbleibt nach § 180 Abs. 3 AO eine gesonderte Feststellung, ist die anzurechnende Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer den Steuerpflichtigen der Vereinfachung wegen in dem Verhältnis zuzurechnen, in dem ihnen die zugrundeliegenden Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG zugerechnet werden. ⁷Stehen die Anteile im Alleineigentum eines Gesellschafters, gehören sie aber zum Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft, ist die Steuerbescheinigung auf den Namen des Gesellschafters auszustellen. ⁸In diesen Fällen ist die Steuerbescheinigung in dem Verfahren der gesonderten Feststellung nach § 180 AO vorzulegen, weil die Leistung der ausschüttenden Körperschaft und die anzurechnenden Steuerbeträge in die gesonderte Feststellung einzubeziehen sind.

(5) ¹Die ausschüttende Körperschaft muß die Steuerbescheinigung auch erteilen, wenn **der Abfluß anderer Ausschüttungen i.S. von § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG, z.B. von verdeckten Gewinnausschüttungen, festgestellt wird oder** wenn einem Anteilseigner Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG aus dem früheren Rechtsverhältnis **zufließen** (vgl. § 24 Nr. 2 EStG). ²Ist die Körperschaft eine Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 KStG und werden Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner geleistet, hat die Körperschaft die Steuerbescheinigung an diese Anteilseigner auch zu erteilen, wenn die Verpflichtung zum Ausgleich von dem Organträger erfüllt worden ist.

(6) ¹Weicht die in der Steuerbescheinigung angegebene Anschrift des Anteilseigners von derjenigen ab, unter der er beim Finanzamt geführt wird, ist dies der Vereinfachung wegen nicht zu beanstanden, wenn kein Zweifel daran besteht, daß es sich um dieselbe Person handelt. ²Bestehen Zweifel an der Identität, muß das Finanzamt den Anteilseigner aufzufordern, den Sachverhalt aufzuklären. ³Soweit hierzu erforderlich, hat der Anteilseigner eine berichtigte Bescheinigung vorzulegen (§ 44 Abs. 4 KStG). ⁴Ergeben sich die Zweifel daraus, daß die Steuerbescheinigung an eine von dem Anteilseigner der ausschüttenden Körperschaft mitgeteilte Versandanschrift geleitet worden ist, z.B. Postfach, Anschrift des Arbeitgebers, die sich nicht mit der Anschrift deckt, unter der er beim Finanzamt geführt wird, kann die Identität auch durch eine ergänzende Bescheinigung der ausschüttenden Körperschaft nachgewiesen werden, aus der Straße, Hausnummer, Wohnort bzw. Sitz oder Geschäftsleitung des Anteilseigners hervorgehen.

(7) ¹Die Höhe des für die Leistung als verwendet geltenden Eigenkapitals im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 4 KStG ist in der Bescheinigung nur insoweit anzugeben, als es auf den Anteilseigner entfällt (§ 44 Abs. 1 Nr. 6 und 7 KStG). ²Die als verwendet geltenden Eigenkapitalteile entfallen anteilig auf alle Anteilseigner. ³Gelten Eigenkapitalteile im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG für die Leistung der Körperschaft als verwendet, darf dementsprechend der nach § 44 Abs. 1 Nr. 5 KStG anzugebende Betrag der zu vergütenden Körperschaftsteuer im Sinne des § 52 KStG nicht so bescheinigt werden, als würde der bezeichnete Eigenkapitalteil vorrangig auf die nach § 52 KStG oder nach § 36e EStG vergütungsberechtigten Anteilseigner entfallen. ⁴Werden mehrere Leistungen erbracht, die nach Abschnitt 78 Abs. 3 in einer Summe mit dem verwendbaren Eigenkapital der Körperschaft zu verrechnen sind, ist auch für die Ausstellung der Steuerbescheinigungen von dieser Verrechnung auszugehen.

(8) ¹Die ausschüttende Körperschaft ist auf Verlangen des Anteilseigners auch dann zur Ausstellung der Steuerbescheinigung verpflichtet, wenn sie selbst ein inländisches Kreditinstitut ist und die Leistung für eigene Rechnung erbracht hat. ²Sie hat die Bescheinigung **nach den Grundsätzen des Abschnitts 99** zu erteilen.

(9) ¹Die ausschüttende **Körperschaft** braucht bei der Ausstellung der Bescheinigung nicht zu prüfen, ob der Anteilseigner zur Anrechnung der Körperschaftsteuer berechtigt ist. ²Diese Prüfung obliegt dem für die Besteuerung des Anteilseigners zuständigen Finanzamt. ³Wegen der Ausstellung von Steuerbescheinigungen an Anteilseigner, deren Anteile sich im Wertpapierdepot eines ausländischen Kreditinstituts befinden, vgl. Abschnitt 101 Abs. 3.

Zu § 45

99. Ausstellung von Steuerbescheinigungen durch ein inländisches Kreditinstitut

(1) ¹Ebenso wie die ausschüttende Körperschaft (vgl. Abschnitt 97 Abs. 2) hat auch das zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen berechnigte Kreditinstitut die Angaben über die anrechenbare Körperschaftsteuer (§ 45 Abs. 1 KStG) und über die anrechenbare Kapitalertragsteuer (§ 45 a Abs. 3 EStG) in einer Steuerbescheinigung zusammenzufassen. ²Die vom Kreditinstitut auszustellende Bescheinigung weicht inhaltlich in den folgenden Punkten von der Bescheinigung ab, die in den Fällen des § 44 KStG die ausschüttende Körperschaft auszustellen hat:

1. ¹Aus der Bescheinigung muß der Schuldner hervorgehen, für den die Kapitalerträge gezahlt werden (§ 45 Abs. 1 Satz 2 KStG, § 45a Abs. 3 Satz 2 EStG). ²Eine übliche Kurzbezeichnung des Schuldners reicht in Verbindung mit der Angabe der Wertpapier-Kennnummer aus.
2. Die Angabe des Finanzamts, an das die Kapitalertragsteuer abgeführt worden ist, kann unterbleiben (§ 45 a Abs. 3 EStG).

(2) ¹Die Steuerbescheinigung des inländischen Kreditinstituts ist nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu erteilen (§ 45 Abs. 1 KStG, § 45a Abs. 2 EStG). ²Es bestehen keine Bedenken dagegen, daß die Kreditinstitute die Steuerbescheinigung auf der für den Gläubiger der Kapitalerträge bestimmte Mitteilung über die Gutschrift der Dividenden, Zinsen usw. erteilen.

(3) ¹Die Steuerbescheinigung gilt als nach amtlich vorgeschriebenem Muster erteilt, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: ²Das Formular enthält sämtliche in § 45 Abs. 1 KStG, § 45a Abs. 2 und 3 EStG bezeichneten Angaben. ³Zusätzlich ist der Betrag des anrechenbaren Solidaritätszuschlags zur Kapitalertragsteuer anzugeben (§ 51 a i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG). ⁴Diese Angaben sind in einem abgegrenzten Teil der Mitteilung zusammenhängend in der nachstehenden Reihenfolge und mit den folgenden Bezeichnungen bescheinigt:

Leistungen, die zur Anrechnung
von Körperschaftsteuer berechnigen

Anrechenbare Körperschaftsteuer

Nach § 36 c Abs. 1 EStG vergütete Körperschaftsteuer

Leistungen aus dem Teilbetrag EK 01 (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG)

Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 EStG

Anrechenbare Kapitalertragsteuer

Anrechenbarer Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer

Leistungen aus dem Teilbetrag EK 04 (§ 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG)

Zu vergütender Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrag (§ 52 KStG)

Zahlungstag

⁵Bei den Einnahmen aus Kapitalvermögen sind auch die Beträge mitzuerfassen, für die ein Freistellungsauftrag erteilt worden ist. ⁶Anrechenbare Steuern sind die nach einer Vergütung oder Erstattung nach § 36 c Abs. 1 in Verbindung mit § 44 Abs. 1 EStG verbleibenden Beträge. ⁷Bei Bescheinigungen, die in vollem Umfang maschinell ausgedruckt werden, dürfen die vorstehenden Angaben wie folgt abgekürzt werden:

Leist. m. anr. KSt

anr. KSt

verg. KSt

EK 01-Aussch.

Einn. aus KapV.

anr. KapSt

anr. SolZ z. KapSt

EK 04-Aussch.

verg. KSt-Erh.

Zahltag

⁸Werden Abkürzungen verwendet, sind sie an anderer Stelle der Mitteilung zu erläutern. ⁹Es ist nicht zu beanstanden, wenn das Formular keine Textspalten für die Leistungen aus dem Teilbetrag EK 01 und EK 04, für die vergütete Körperschaftsteuer und für den zu vergütenden Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrag enthält.

(4) Hat der Anteilseigner dem Kreditinstitut eine für dieses Kalenderjahr geltende NV-Bescheinigung vorgelegt und beantragt das Kreditinstitut für den Anteilseigner im Rahmen eines Sammelantrags (§§ 36c, 44b Abs. 1 EStG, R 213 I Abs. 2 EStR) die Vergütung von Körperschaftsteuer und die Erstattung von Kapitalertragsteuer, darf es für die in den Sammelantrag einbezogenen Kapitalerträge eine Steuerbescheinigung nicht ausstellen.

(5) ¹Für Buchungszwecke dürfen den Anteilseignern Durchschriften überlassen werden.

²Sie sollen nach Möglichkeit in farblich abgesetztem Querdruck die Aufschrift "Kopie für Buchungszwecke" enthalten. ³Soweit ein Querdruck nicht möglich ist, sind die Durchschriften in der Kopfzeile mit dem Text "Kopie für Buchungszwecke" zu kennzeichnen. ⁴Außerdem ist der rechte untere Teil des Formulars dadurch als Steuerbescheinigung zu entwerfen, daß in der für den Zahlungstag vorgesehenen Zeile die Worte "Nur Kopie" eingetragen werden.

(6) ¹Das Kreditinstitut, bei dem ein Wertpapierdepot unterhalten wird, kann mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon ausgehen, daß der Depotinhaber Anteilseigner (§ 20 Abs. 2a EStG) ist. ²Ist dem Kreditinstitut bekannt, daß der Depotinhaber nicht der steuerliche Anteilseigner ist, darf es eine Steuerbescheinigung auf den Namen des Depotinhabers nicht ausstellen (§ 45 Abs. 1 KStG). ³Hat das Kreditinstitut von einer Nießbrauchbestellung oder einem Treuhandverhältnis Kenntnis, ohne zu wissen, ob der Depotinhaber Anteilseigner ist, oder handelt es sich um ein Ander-Konto von Rechtsanwälten, Notaren oder Angehörigen der wirtschaftsprüfenden oder steuerberatenden Berufe, bestehen keine Bedenken dagegen, daß die Steuerbescheinigung abweichend von Satz 2 auf den Namen des Depotinhabers ausgestellt, jedoch durch den entsprechenden Hinweis "Nießbrauchdepot", "Treuhanddepot" oder "Ander-Depot" gekennzeichnet wird. ⁴In diesen Fällen muß das Finanzamt, bei dem die Anrechnung beantragt wird, nach Vorlage der Steuerbescheinigung prüfen, wem die Kapitalerträge steuerlich zuzurechnen sind. ⁵Wird für Ehegatten ein

gemeinschaftliches Depot unterhalten, ist es unter den Voraussetzungen des § 26 EStG nicht zu beanstanden, wenn die Bescheinigung auf den Namen beider Ehegatten lautet.
⁶Für die Steuerbescheinigung bei anderen Gemeinschaftsdepots gilt Abschnitt 97 Abs. 4.

(7) Die in Absatz 2 zugelassene Verbindung der Steuerbescheinigung mit der **Gutschrift über die Leistungen** macht es erforderlich, daß die Kreditinstitute in den Fällen, in denen eine Steuerbescheinigung nicht erteilt werden darf (vgl. §§ 36 c, 36 d, **43 Abs. 1 Nr. 7 Buchstabe b Satz 4 und Abs. 2, §§ 44 a, 44 b Abs. 2 und 3, § 44 c Abs. 3 EStG, § 44 Abs. 2 Nr. 2 und 3, § 45 Abs. 4 KStG**), den Raum für die in **Absatz 3 Satz 4 oder 7** genannten Angaben durch den Text "Keine Steuerbescheinigung" ausfüllen.

(8) ¹Anteilseignern, für die nach § 44c Abs. 1 oder 2 EStG ein Sammelantrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer gestellt wird, wird eine Steuerbescheinigung nicht erteilt (vgl. § 44 c Abs. 3, § 36c Abs. 1 EStG). ²In diesen Fällen kann der nach § 52 Abs. 2 Nr. 1 KStG erforderliche Nachweis der Höhe der Einnahmen und der zu vergütenden Körperschaftsteuer in der Weise erbracht werden, daß neben der gesonderten Bescheinigung über die zu vergütende Körperschaftsteuer die vom Kreditinstitut ausgestellte Dividendengutschrift vorgelegt wird, in der abweichend von Absatz 7 die Worte "Steuerbescheinigung bei Vergütung nach § 52 KStG" eingetragen sind.

(9) ¹Neben inländischen Kreditinstituten ist auch die im Inland befindliche Zweigniederlassung eines ausländischen Unternehmens zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen berechtigt. ²Voraussetzung ist, daß dem ausländischen Unternehmen die Erlaubnis zum Betrieb von Bankgeschäften im Inland erteilt und daß die in § 44 Abs. 1 KStG bezeichnete Leistung für Rechnung der ausschüttenden Körperschaft von der inländischen Zweigstelle erbracht worden ist. ³Die Namen der ausländischen Kreditinstitute, die die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland haben, werden vom Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht.

(10) ¹Sind in der Steuerbescheinigung die Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG und die anrechenbare Körperschaftsteuer oder Kapitalertragsteuer zu niedrig ausgewiesen, kann von einer Berichtigung der Steuerbescheinigung abgesehen werden, wenn eine ergänzende Bescheinigung ausgestellt wird, in die neben den übrigen Angaben nur der Unterschied zwischen dem richtigen und dem ursprünglich bescheinigten Betrag aufgenommen wird. ²Die ergänzende Bescheinigung ist als solche zu kennzeichnen. ³Die ursprünglich ausgestellte Bescheinigung behält in diesen Fällen weiterhin Gültigkeit.

(11) Im übrigen gilt Abschnitt 97 sinngemäß.

100. Ausstellung von Jahressteuerbescheinigungen

(1) ¹Anstelle von Einzelsteuerbescheinigungen für die im Kalenderjahr zugeflossenen Dividenden, Zinsen und Investmenterträge, die bei dem Kunden zur Anrechnung von Körperschaftsteuer oder Kapitalertragsteuer **oder Solidaritätszuschlag auf die Kapitalertragsteuer** führen können, kann ein zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen berechtigtes Kreditinstitut für jedes von ihm geführte Wertpapierdepot eine Jahressteuerbescheinigung ausstellen, in der die in Abschnitt 99 Abs. 3 bezeichneten Angaben zusammengefaßt sind. ²**In der Jahressteuerbescheinigung dürfen auch Dividenden, Zinsen und Investmenterträge ausgewiesen werden, die nicht zur Anrechnung führen.**

(2) ¹Eine Jahressteuerbescheinigung darf ausgestellt werden,

1. wenn für die Kapitalerträge dieses Kalenderjahrs eine Einzelsteuerbescheinigungen im Sinne des § 44 oder des § 45 KStG nicht ausgestellt worden sind und der Kunde für das Wertpapierdepot ausdrücklich und für das Kalenderjahr unwiderruflich die Ausstellung einer Jahressteuerbescheinigung anstelle einzelner Steuerbescheinigungen beantragt hat,
2. wenn das Kreditinstitut bei allen Gutschriften für das Wertpapierdepot des Kunden **Mitteilungen** verwendet hat, die
 - a) die Überschrift "Dividenden-(Zins-, Ertrags-)Gutschrift" tragen,
 - b) keine Angaben im Sinne des Abschnitts 99 Abs. 3 Satz 4 enthalten,
 - c) den Vermerk "Jahressteuerbescheinigung folgt" enthalten,
3. wenn das Kreditinstitut in der Jahressteuerbescheinigung versichert, daß bei Gutschriften, die es in dem Kalenderjahr für dieses Wertpapierdepot selbst an den Kunden geleistet hat, Einzelsteuerbescheinigungen nicht ausgestellt worden sind **oder werden**.

²Entsprechendes gilt für die bei einem **Geldmarkt-Sondervermögen oder einem Wertpapier-Sondervermögen** thesaurierten Investmenterträge, wenn sie in die Jahressteuerbescheinigung einbezogen worden sind. ³Sind in dem Wertpapierdepot auch Aktien verzeichnet, für die die Dividende nicht durch das Kreditinstitut, sondern unmittelbar durch die ausschüttende Körperschaft an den Anteilseigner ausgezahlt wird, sind diese Ausschüttungen in die Jahressteuerbescheinigung des Kreditinstituts nicht aufzunehmen.

⁴Für diese Ausschüttung hat die ausschüttende Körperschaft eine Steuerbescheinigung auszustellen (§ 44 KStG, § 45a Abs. 2 EStG).

(3) ¹Eine Jahressteuerbescheinigung gilt als nach amtlich vorgeschriebenem Muster erteilt, wenn sie enthält:

1. sämtliche in § 45 Abs. 1 KStG, § 45a Abs. 2 und 3 EStG bezeichneten Angaben,
2. die nach Nummer 1 erforderlichen Angaben für die vom ausstellenden Kreditinstitut im Kalenderjahr an den Anteilseigner gezahlten Dividenden, Zinsen und Investmenterträge in der Reihenfolge, die für Einzelsteuerbescheinigungen vorgeschrieben ist (vgl. Abschnitt 99 Abs. 3 Satz 4 oder 7),
3. gesonderte Summenzeilen für die verschiedenen Arten der Kapitalerträge.

101. Gutschrift für andere Kreditinstitute, Kennzeichnung der Steuerbescheinigung

(1) ¹Führt ein Kreditinstitut ein Wertpapierdepot, das auf den Namen eines anderen Kreditinstituts lautet, darf das depotführende Kreditinstitut dem anderen Kreditinstitut eine Steuerbescheinigung nur erteilen, wenn das andere Kreditinstitut schriftlich mitgeteilt hat, daß es Eigentümer der Wertpapiere ist (vgl. § 4 Abs. 2 Depotgesetz). ²Liegt eine solche Mitteilung nicht vor, hat stets das andere Kreditinstitut die Steuerbescheinigung zu erteilen, und zwar sowohl für die Dividenden, die es seinen Kunden gutschreibt, als auch für diejenigen, die es selbst bezieht.

(2) ¹Bei Dividendengutschriften für andere Kreditinstitute bestehen jedoch keine Bedenken dagegen, daß ein inländisches Kreditinstitut eine Steuerbescheinigung auf den Namen des Anteilseigners ausstellt, wenn ein anderes Kreditinstitut in Vertretung des Anteilseigners eine auf dessen Namen lautende Steuerbescheinigung beantragt hat. ²Die Steuerbescheinigung ist von dem ausstellenden Kreditinstitut nach § 45 Abs. 2 KStG zu kennzeichnen; sie muß außerdem erkennen lassen, welches Kreditinstitut die Gutschrift erhalten hat. ³Das gilt auch, wenn die Ausstellung von einem ausländischen Kreditinstitut beantragt worden ist. ⁴Werden die Aktien von einer ausländischen Wertpapiersammelbank verwahrt, ist zur Ausstellung der Steuerbescheinigung nur das inländische Kreditinstitut berechtigt, das der ausländischen Wertpapiersammelbank die Dividendengutschrift erteilt hat.

(3) ¹Außer in den Fällen des Absatzes 2 darf ein inländisches Kreditinstitut eine Steuerbescheinigung an Anteilseigner, deren Aktien sich im Wertpapierdepot eines ausländischen Kreditinstituts befinden, nur ausstellen, wenn der Anteilseigner sich die Dividendenscheine von dem ausländischen Kreditinstitut aushändigen läßt und sie dem inländischen Kreditinstitut zur Einlösung vorlegt. ²Das inländische Kreditinstitut muß die Steuerbescheinigung durch einen Hinweis im Sinne des § 45 Absatz 2 KStG kennzeichnen. ³Legt der Anteilseigner die Dividendenscheine der ausschüttenden Körperschaft zur Einlösung vor oder beauftragt er das ausländische Kreditinstitut, die Dividendenscheine der ausschüttenden Körperschaft zur Ausschüttung vorzulegen, ist nur die ausschüttende Körperschaft verpflichtet und berechtigt die Steuerbescheinigung auszustellen. ⁴Beantragt das ausländische Kreditinstitut in Vertretung des Anteilseigners bei der ausschüttenden Körperschaft, die Steuerbescheinigung auf den Namen des Anteilseigners auszustellen, muß die Bescheinigung erkennen lassen, welches ausländische Kreditinstitut die Gutschrift erhalten hat.

102. Steuerbescheinigungen bei Investment-Erträgen

(1) ¹Wegen der Ausstellung von Steuerbescheinigungen bei Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem **Geldmarkt-Sondervermögen**, an einem Wertpapier-Sondervermögen oder an einem Grundstücks-Sondervermögen vgl. § 37 a, § 38 b Abs. 1, § 39 a und § 44 KAGG. ²Wegen der Ausstellung von Steuerbescheinigungen für nicht zur Kostendeckung oder zur Ausschüttung verwendete Einnahmen eines **Geldmarkt-Sondervermögens**, eines Wertpapier-Sondervermögens oder eines Grundstücks-Sondervermögens wird auf § 39 a Abs. 2 KAGG hingewiesen. ³Im übrigen sind die Abschnitte 99 bis 101 entsprechend anzuwenden.

(2) Kreditinstitute, die eine Jahressteuerbescheinigung im Sinne des Abschnitts 100 ausstellen, dürfen die gesonderte Bescheinigung nach „§ 37 a, § 38 b Abs. 1 § 39 a und § 44“ KAGG nicht erteilen, wenn sie die erforderlichen steuerlichen Angaben in die Jahressteuerbescheinigung aufnehmen (vgl. Abschnitt 100 Abs. 2).

Zu § 46

103. Bescheinigung eines Notars

(1) ¹§ 46 KStG legt zwar den Inhalt der von einem inländischen Notar auszustellenden Bescheinigung fest, bestimmt jedoch nicht ihre Form. ²Hierfür kommen entweder die Niederschrift (§ 36 des Beurkundungsgesetzes) oder der Vermerk (§ 39 des Beurkundungsgesetzes) in Betracht. ³Beide Formen unterscheiden sich unter anderem dadurch voneinander, daß die Urschrift der Niederschrift regelmäßig bei dem Notar verbleibt, während die Urschrift des Vermerks regelmäßig dem Beteiligten ausgehändigt wird (§ 45 des Beurkundungsgesetzes).

(2) ¹Auch die erstmalige Veräußerung von sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe a EStG, die nicht durch Dividendenscheine verbrieft sind, kann nach § 46 KStG nur durch die Bescheinigung eines inländischen Notars nachgewiesen werden. ²Zu den sonstigen Ansprüchen in diesem Sinne gehören Gewinnansprüche gegen Gesellschaften mit beschränkter Haftung und gegen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

(3) ¹Die in § 44 Abs. 5 KStG geregelte Haftung erstreckt sich nicht auf Bescheinigungen, die nach § 46 KStG von einem inländischen Notar ausgestellt worden sind. ²Wegen einer etwaigen Schadensersatzpflicht des Notars vgl. § 19 der Bundesnotarordnung.

Zu § 47

103a. Gegenseitige Bindungswirkung des Körperschaftsteuerbescheids und des Feststellungsbescheids

(1) ¹§ 47 KStG regelt die Bindungswirkungen, die von dem Körperschaftsteuerbescheid und von dem Feststellungsbescheid ausgehen. ²Diese sind sowohl wechselseitig - der Körperschaftsteuerbescheid beeinflusst den Feststellungsbescheid (§ 47 Abs. 2 Nr. 1 KStG) und der Feststellungsbescheid beeinflusst den Körperschaftsteuerbescheid (§ 47 Abs. 1 Satz 3 KStG) - als auch auf andere Bescheide gerichtet - der Körperschaftsteuerbescheid beeinflusst den Körperschaftsteuerbescheid des Verlustrücktragsjahrs (§ 47 Abs. 2 Nr. 2 KStG) und den Feststellungsbescheid über den verbleibenden Verlustabzug (§ 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG), der Feststellungsbescheid beeinflusst den an ihn anschließenden Feststellungsbescheid (§ 47 Abs. 1 Satz 2 KStG).

(2) ¹Zu den in dem Körperschaftsteuerbescheid festzustellenden Beträgen gehört auch ein Verlust, der sich bei der Ermittlung des Einkommens ergeben hat. ²Eine fehlende oder unvollständige Feststellung kann durch einen Ergänzungsbescheid nach § 179 Abs. 3 AO nachgeholt oder vervollständigt werden. ³Vgl. BFH-Urteile vom 9.12.1987 (BStBl 1988 II S. 466) und vom 16.3.1988 (BStBl II S. 683). ⁴Tarifbelastung i.S. des § 47 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b ist die tarifliche Körperschaftsteuer nach Verringerung um die französische Steuergutschrift (avoir fiscal). ⁵Vgl. auch Abschnitt 88 Abs. 1 Nr. 6.

(3) ¹Die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids erstreckt sich nur auf die festgestellten Teilbeträge. ²Soweit in dem Feststellungsbescheid Körperschaftsteuer-Änderungsbeträge im nachrichtlichen Teil ermittelt werden, besteht keine Bindungswirkung. ³Vgl. BFH-Urteil vom 14.3.1989 (BStBl S. 633). ⁴Die Änderung eines Feststellungsbescheids auf einen zurückliegenden Feststellungszeitpunkt führt infolge der Bindungswirkung für den jeweils anschließenden Feststellungsbescheid regelmäßig zur Änderung aller Bescheide für die folgenden Feststellungszeitpunkte (§ 175 Abs. 1 Satz 1 AO).

(4) ¹Steuerfreie Vermögensmehrungen und die damit zusammenhängenden Ausgaben sind unmittelbar aus der Steuerbilanz abzuleiten; Einwendungen gegen den Ansatz, die Höhe und die Einstellung in einen bestimmten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals sind durch Anfechtung des Feststellungsbescheids vorzubringen. ²Bildet eine Organgesellschaft eine Rücklage, so ist über die Höhe des Zugangs zu dem Teilbetrag EK 04 in dem Feststellungsbescheid dieser Gesellschaft zu entscheiden.

Zu § 49

104. Besteuerung kleiner Körperschaften

(1) ¹Nach § 156 Abs. 2 AO kann die Festsetzung von Steuern unterbleiben, wenn feststeht, daß die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem festzusetzenden Betrag stehen. ²Diese Voraussetzung kann im Einzelfall bei kleinen Körperschaften erfüllt sein, die einen Freibetrag nach § 24 oder § 25 KStG nicht beanspruchen können, insbesondere bei kleinen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. ³Bei diesen Körperschaften kann das in Satz 1 bezeichnete Mißverhältnis insbesondere vorliegen, wenn das Einkommen im Einzelfall offensichtlich 1.000 DM nicht übersteigt. ⁴Dementsprechend kann in diesen Fällen von einer Veranlagung zur Körperschaftsteuer und von einer gesonderten Feststellung nach § 47 KStG abgesehen werden.

(2) ¹Hat eine Körperschaft, deren Veranlagung nach Absatz 1 unterbleiben könnte, eine Gewinnausschüttung vorgenommen, ist die Veranlagung erstmals für den Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das die Ausschüttung vorgenommen wurde, und danach für alle folgenden Veranlagungszeiträume durchzuführen. ²Satz 1 gilt sinngemäß für die gesonderte Feststellung im Sinne des § 47 KStG.

(3) Die Veranlagung und die gesonderte Feststellung für die in Absatz 1 bezeichneten Körperschaften sind außer in den Fällen des Absatzes 2 auch durchzuführen, wenn die Körperschaften dies beantragen.

(4) Bei der erstmaligen gesonderten Feststellung nach § 47 KStG ist das verwendbare Eigenkapital dem Teilbetrag EK 02 zuzuordnen, soweit die Körperschaft nicht glaubhaft macht, daß es nach den Grundsätzen der §§ 30, 54 a Nr. 7 KStG anderen Teilbeträgen zugeordnet werden muß, da in der Vergangenheit lediglich aus Billigkeitsgründen auf die gesetzlich vorgeschriebene Eigenkapitalgliederung verzichtet worden ist.

105. Anwendung einkommensteuerlicher Vorschriften

Zur Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften nach § 49 Abs. 1 KStG vgl. Abschnitt 27.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Bonn, den . Dezember 1995

Der Bundeskanzler

Der Bundesminister der Finanzen

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer
(Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 - KStR 1995 -)

Der Bundesrat hat in seiner 692. Sitzung am 15. Dezember 1995 beschlossen, der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift gemäß Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes zuzustimmen.