

Körperschaftsteuergesetz

KOMMENTAR

Herausgegeben von

PROF. DR. DIETMAR GOSCH

Rechtsanwalt, Steuerberater, Vors. Richter am Bundesfinanzhof a.D.
Honorarprofessor an der
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel

Bearbeitet von

Dr. Peter Bauschatz
M. B. L.-HSG

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

Prof. Dr. Guido Förster

Steuerberater, Lehrstuhl für
Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der
Heinrich-Heine-Universität
Düsseldorf

Prof. Dr. Dietmar Gosch

Rechtsanwalt, Steuerberater, Vors. Richter
am Bundesfinanzhof a.D.
Honorarprofessor an der
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel

Corina Kögel

Vizepräsidentin des Finanzgerichts
Hamburg

Prof. Dr. Steffen Lampert

Professor für Öffentliches Recht und
Internationales Steuerrecht an der
Universität Osnabrück

Dr. Markus Märtens

Richter am Bundesfinanzhof

Dr. Steffen Neumann

Rechtsanwalt, Ministerialdirigent a.D. beim
Finanzministerium Nordrhein-Westfalen

Dr. Volker Pfirrmann

Richter am Bundesfinanzhof

Dipl.-Kfm. Dr. Frank Roser

Rechtsanwalt, Steuerberater und
Wirtschaftsprüfer

Dr. Reimer Stalbold

Vorsitzender Richter am Finanzgericht

4., völlig neubearbeitete Auflage 2020



Zitierweise:
Gosch KStG/Gosch KStG § 8 Rz. 500
Gosch KStG/Neumann KStG § 14 Rz. 3
Gosch KStG/Roser KStG § 8 Rz. 6


DIE FACHBUCHHANDLUNG

www.beck.de

ISBN 978 3 406 72616 3

© 2020 Verlag C. H. Beck oHG
Wilhelmstraße 9, 80801 München
Satz, Druck und Bindung: Druckerei C. H. Beck Nördlingen
(Adresse wie Verlag)



chbeck.de/nachhaltig

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Bearbeiterverzeichnis

Dr. Peter Bauschatz	§ 8b (Rz. 290–449), §§ 27 bis 29, § 32a, §§ 36 bis 39
Prof. Dr. Guido Förster	§ 8a
Prof. Dr. Dietmar Gosch	§ 8 (Rz. 145–1389), § 8b (Rz. 1–47, 59–289i, 450–683)
Corina Kögel	§§ 30 bis 32, §§ 33 bis 35
Prof. Dr. Steffen Lampert	§§ 1, 12, 23 bis 25
Dieter Lübbehüsen	§ 8b (Rz. 48–58n)
Dr. Markus Märtens	§§ 4 bis 6a, §§ 9, 10 und 13
Dr. Steffen Neumann	§§ 14 bis 19
Dr. Volker Pfirrmann	§§ 2 und 3
Dr. Frank Roser	§ 8 (Rz. 1–144 und 1390–1517), §§ 8c und 8d, §§ 20 bis 22 und § 26
Dr. Reimer Stalbold	§§ 7 und 11


beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Vorwort zur 4. Auflage

Das Vorwort zur Neuauflage eines Fachkommentars erschöpft sich des häufigeren in gewissen wiederholenden und wiederkehrenden Sätzen. Möglicherweise ist das ein mehr oder weniger zwangsläufiges Ritual. So hieß es denn am Schluss des letztmaligen Vorworts zur 3. Auflage: „Erneut hoffen wir nun, dem treuen Leser und Nutzer ein verlässliches Instrument für die tägliche Arbeit an die Hand zu geben. Und wir beteuern wiederum, das nächste Mal mit unserer 4. Auflage ‚schneller‘ auf den Markt zu gelangen.“ Das knüpfte an das Vorwort der 2. Auflage an: „Der Abstand zu der Voraufgabe war in der Tat zu groß, erzwangen die in der Zwischenzeit vollzogenen zahlreichen Gesetzesänderungen, die Unmengen an neuer Rechtsprechung und an neuem Schrifttum doch einen wahrhaftigen ‚Relaunch‘ des bislang Verfassten. Wir hoffen, dass uns das trotz des Berufsalltags leidlich gelungen ist, und wir haben uns fest vorgenommen, beim nächsten Mal zeitnäher zu Werke zu gehen.“

Ein festes Vorhaben, das im Alltagsspatat zwischen beruflichen und privaten Anforderungen einerseits und wissenschaftlichen Ambitionen andererseits nicht immer gelingen kann und uns abermals und allen festen Vorsätzen zum Trotz nicht „so ganz“ gelungen ist. Immerhin: Nun ist er da und liegt auf dem Tisch, der neue blaue Band der 4. Auflage. Darüber sind wir froh wie stolz und wir freuen uns natürlich, dass manche ihn schon eingemahnt und auf ihn gewartet haben.

Was uns Autoren angeht, so hat sich nicht allzuviel geändert, lediglich zweierlei bleibt anzumerken: *Steffen Lampert* hat die Erläuterung des § 1 KStG von Jun.-Prof. *Dr. Lars Hummel* übernommen und StB *Dieter Lübbehüsen* hat als ausgewiesener Kenner des Investmentsteuergesetzes die entsprechenden Erläuterungen zu § 8b KStG aufgewertet. Eine weitere personelle Änderung betrifft das für die 1. Auflage erstellte und seitdem vorzüglich „gepflegte“ Stichwortverzeichnis, das der Praktiker wie der Wissenschaftler auch in Onlinezeiten nicht missen mag: Der Staffelfstab wurde von Justizoberamtsrat a. D. *Reinhard Klose* hat den Staffelfstab an StB Dipl.-Kfm. *Lars Rohrlack* weitergereicht. Allen fünf – *Steffen Lampert, Lars Hummel, Dieter Lübbehüsen, Reinhard Klose und Lars Rohrlack* – sei herzlich gedankt. Ebenso wie natürlich einmal mehr *Michael Müller* und *Alexandra Theato* aus dem Steuerrechtlichen Lektorat des Verlag C. H. Beck für die wiederum vielfältige Unterstützung und manche Geduld (zuweilen fast bis zum Reißen des berühmten Fadens), und überhaupt bei den vielen guten Geistern, die im Verlag die „Hände im Spiel“ der Neuauflage hatten.

Was hat sich „zwischen“ der 3. und der 4. Auflage in der Sache getan, was gibt es an wesentlich Neuem? „Richtig viel“ ist bei den Verlustabzugsbeschränkungen und Verlustabzugsverboten des § 8c KStG zu vermelden. Das BVerfG (2 BvL 6/11) lieferte hier zum einen – auf das Normenkontrollersuchen des FG Hamburg hin (unter Vorsitz unserer Mitautorin *Corina Kögel*) – das Verdikt der Verfassungswidrigkeit wegen Willkürverstoßes (!) zu § 8c S. 1 KStG aF/§ 8c I 1 KStG nF und der EuGH (C-203/16 P und andere) half den Steuerpflichtigen gegen den Anwurf, die sog. Sanierungsklausel in § 8c Ia KStG stelle eine unzulässige Beihilfe im Sinne des Art. 107 I AEUV dar. Dann überraschte wiederum der BFH mit diversen „Rechtsprechungsvolten“, so zum einen zur Gesellschafterfinanzierung infolge der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das sog. MoMiG (IX R. 36/15), zum anderen zur Konzernfinanzierung (I R. 73/16). Beides wurde literarisch ebenso rege wie – zu Recht – kritisch begleitet, und auch das verlangte etliche Neubewertungen, die die Erläuterungen zu § 8 I und § 8 III 2 KStG enthalten. An manchen Stellen finden Sie zu letzterer Vorschrift bereits Hinweise und Quergedanken zu der verwandten Korrekturvorschrift des § 1 I AStG und damit zugleich zu dem lange währenden, gewissermaßen überfristigen Vorhaben des Gesetzgebers, seinen Umsetzungspflichten betreffend die

Vorwort

„Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie / ATAD), geändert durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern“ nachzukommen (der derzeitige Referentenentwurf zu einem ATADUmsG datiert unter dem 24.3.2020). Unionsrecht und unionsrechtliche Richtlinien sind es auch, die die Grenzmarken zu den verfassungsrechtlichen Zweifeln an § 8a KStG und § 4h EStG in neuem Licht erscheinen lassen; zu einer Entscheidung über die (unter dem Aktenzeichen 2 BvL 1/16 geführte) Normenkontrollvorlage des BFH in der Revision I R 20/15 aus dem Jahre 2015 fand das BVerfG bis heute noch nicht die nötige Muße. In § 8b VII KStG wurde durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016 die Regelungsausnahme für die Finanzierungsgesellschaften auf neue Füße gestellt. Sodann wurden durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 („JStG 2018“) die Sonderregelungen für Versicherungsunternehmen zu den Beitragsrückerstattungen in § 21 KStG völlig neu konzipiert. Bei § 12 KStG galt es, den „Brexit“ zu verarbeiten, ebenso wie auch dort die bevorstehende ATAD-Umsetzung. Auch bei der besonders praxis- ebenso wie theorielevanten Organschaft gab es manches zu ergänzen: Das Erfordernis einer unionsrechtlich gebotenen grenzüberschreitenden Organschaft mit Hilfe des Abschlusses einer schuldrechtlichen Vereinbarung anstelle eines Gewinnabführungsvertrags und ihre Grenzen; die Einfügung des „rechtsprechungsbrechenden“ § 14 II KStG zur Sicherung bisheriger Gestaltungen bei der Ausgleichszahlung an außenstehende Gesellschafter, namentlich, um bisherige Beteiligungsmodelle von privater Seite an kommunalen Energie- und Wasserversorgungsunternehmen zu sichern, sowie der ausgeweitete „Besteuerungstransfer“ auf den Organträger, wenn die Organgesellschaft ein Sanierungsfall im Sinne des § 3a EStG wird oder wenn die Organgesellschaft sich an einem dem Investmentsteuergesetz unterliegenden Fonds beteiligt (§ 15 S. 1 Nr. 1a und IIa KStG, gleichfalls i. d. F. des „JStG 2018“.

Natürlich bestand auch ansonsten kein Mangel an kleineren gesetzlichen Retuschen, zuletzt noch und aus aktuellem Anlass der Corona-Pandemie in Gestalt des Stabilisierungsfondsgesetzes vom 27.3.2020, vor allem aber an literarischen Äußerungen und an nicht immer besonders „spektakulärer“, jedoch praxisrelevanter und meinungsbildender und -fortbildender Rechtsprechung, an Verwaltungserlassen und Verwaltungsverfügungen. Beispielhaft genannt sei die Weiterführung der BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung der KGaA (I R 41/16), die zur Änderung der bisher in unserem Kommentar vertretenen (intransparenten) Sichtweise veranlasste (s. § 9 Rn 14). Die steuerbürgerfreundliche, jedoch vom BFH nicht zweifelsfrei begründete „Symmetrie“ der Steuerfreistellung nach § 8b I KStG bei Einkünften aus Hedginggeschäften (BFH I R 20/16). Oder das Wechselspiel zwischen verdeckter Einlage und § 8b I KStG in Dreiecksverhältnissen bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages nach § 10 III 1 AStG (I R 94/15), ebenso wie die komplex hergeleitete gesellschaftsrechtliche Veranlassung einer organschaftlichen Haftungsübernahme nach § 73 AO und deren Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung (BFH I R 78/16). Im Bereich der Einlagerückgewähr (§ 27 KStG) hat der BFH (I R 15/16) sich zur Öffnung der regulatorisch verschlungenen Vorschriften auch auf sog. Drittstaatengesellschaften bekannt – in der Sache womöglich richtig, in der „Identifizierung“ der Rückgewährpotentiale und infolgedessen in der „Verifizierung“ der Wirkungserweiterung aber wohl nur schwer umsetzbar. Schließlich sind (bei der gegenwärtigen Belastungslage des BFH vermutlich zeitnah) etliche Entscheidungen des BFH über drängende anhängige Revisionen zu erwarten. Beispielhaft erwähnt sei das Aktenzeichen I R 36/18 und das zugrundeliegende Urteil des FG Düsseldorf 6 K 454/15 K; es betrifft die „Grundfrage“ des § 11 KStG danach, wie das Merkmal des „Besteuerungszeitraums“ bei Zwischenveranlagungen aufzufassen ist (s. § 11 Rn. 51). Und so fort und vieles mehr.

Vorwort

Das alles war herausfordernd, es verlangte manche Kreativität. Unsere Bitte: Nutzen und begleiten Sie unsere Gedanken und Anregungen. Helfen Sie uns mit Hinweisen und Kritik, wenn etwas fehlt oder partout nicht überzeugen will. Und vor allem: Bleiben Sie uns treu!

Das Werk hat den Rechtsstand 1. März 2020, in Ergänzungen auch jüngeren Datums.

Hamburg, im April 2020

Herausgeber und Verfasser


beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Inhaltsübersicht

Bearbeiterverzeichnis	V
Vorwort zur 4. Auflage	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV

GESETZESTEXT

Körperschaftsteuergesetz (KStG)	1
Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung 1994 (KStDV 1994)	53

KOMMENTAR

Körperschaftsteuergesetz (KStG)

Erster Teil. Steuerpflicht

§ 1 Unbeschränkte Steuerpflicht	55
§ 2 Beschränkte Steuerpflicht	104
§ 3 Abgrenzung der Steuerpflicht bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden ..	119
§ 4 Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	127
§ 5 Befreiungen	173
§ 6 Einschränkung der Befreiung von Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen	263
§ 6a Einkommensermittlung bei voll steuerpflichtigen Unterstützungskassen ..	273

Zweiter Teil. Einkommen

Erstes Kapitel. Allgemeine Vorschriften

§ 7 Grundlagen der Besteuerung	275
§ 8 Ermittlung des Einkommens	291
§ 8a Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)	759
§ 8b Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen	877
§ 8c Verlustabzug bei Körperschaften	1088
§ 8d Fortführungsgebundener Verlustvortrag	1182
§ 9 Abziehbare Aufwendungen	1201
§ 10 Nichtabziehbare Aufwendungen	1225
§ 11 Auflösung und Abwicklung (Liquidation)	1237
§ 12 Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland	1268
§ 13 Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung	1323

Zweites Kapitel. Sondervorschriften für die Organschaft

§ 14 Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft	1332
--	------

Inhalt

§ 15	Ermittlung des Einkommens bei Organschaft	1526
§ 16	Ausgleichszahlungen	1554
§ 17	Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft	1565
§ 18	(aufgehoben)	1574
§ 19	Steuerabzug bei dem Organträger	1574

Drittes Kapitel. Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen, Pensionsfonds und Bausparkassen

§ 20	Schwankungsrückstellungen, Schadenrückstellungen	1585
§ 21	Beitragsrückerstattungen	1603
§ 21a	Deckungsrückstellungen	1634
§ 21b	Zuteilungsrücklage bei Bausparkassen	1638

Viertes Kapitel. Sondervorschriften für Genossenschaften

§ 22	Genossenschaftliche Rückvergütung	1641
------	---	------

Dritter Teil. Tarif; Besteuerung bei ausländischen Einkunftssteilen

§ 23	Steuersatz	1655
§ 24	Freibetrag für bestimmte Körperschaften	1657
§ 25	Freibetrag für Genossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben	1659
§ 26	Steuermäßigung bei ausländischen Einkünften	1663

Vierter Teil. Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen und Entstehung und Veranlagung

§ 27	Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen	1716
§ 28	Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital und Herabsetzung des Nennkapitals	1758
§ 29	Kapitalveränderungen bei Umwandlungen	1772
§ 30	Entstehung der Körperschaftsteuer	1792
§ 31	Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer	1796
§ 32	Sondervorschriften für den Steuerabzug	1805
§ 32a	Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage	1822

Fünfter Teil. Ermächtigungs- und Schlussvorschriften

§ 33	Ermächtigungen	1837
§ 34	Schlussvorschriften	1843
§ 35	Sondervorschriften für Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet	1867

Sechster Teil. Sondervorschriften für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren

§ 36	Endbestände	1876
§ 37	Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminderung	1905
§ 38	Körperschaftsteuererhöhung	1949

	Inhalt
§ 39 Einlagen der Anteilseigner und Sonderausweis	1983
§ 40 (<i>aufgehoben</i>)	1987
Sachverzeichnis	1989


beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG