

# Körperschaftsteuerrecht / Gewerbsteuerrecht: KSt / GewSt

6. Auflage 2024  
ISBN 978-3-406-81278-1  
Beck im dtv

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

**VVaG.** Bei den Mitgliederleistungen an VVaG ist zwischen steuerpflichtigen Versicherungsbeiträgen und steuerfreien Einlagen zu unterscheiden. Im Allgemeinen werden Eintrittsgelder insoweit, als ein Rückzahlungsanspruch beim Austritt besteht, der in seiner Höhe genau festgelegt ist und nicht vom Betriebsergebnis abhängt, steuerfreie Einlagen darstellen (→ BFH vom 21.4.1953, I 32/53 U, BStBl. II S. 175).

**Werbeverband.** Umlagen, die pauschalierte Entgelte der einzelnen Mitglieder für die Förderung ihrer wirtschaftlichen Einzelinteressen durch zusammengefasste Werbung darstellen, sind keine Mitgliedsbeiträge i.S.d. § 8 Abs. 5 KStG (→ BFH vom 8.6.1966, I 151/63, BStBl. III S. 632).

### **R 8.12 Haus- und Grundeigentümergevereine, Mietervereine**

(1) <sup>1</sup>Die Mitgliedsbeiträge zu Haus- und Grundeigentümergevereinen sowie zu Mietervereinen enthalten i.d.R. Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile, z.B. Rechtsberatung, Prozessvertretung. <sup>2</sup>Sie sind deshalb keine reinen Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 8 Abs. 5 KStG. <sup>3</sup>Um eine einfache und gleichmäßige Besteuerung der in Satz 1 bezeichneten Vereine zu gewährleisten, ist bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliedsbeiträge von den steuerpflichtigen Beträgen sowie bei der Berechnung der hiervon abzuziehenden Ausgaben wie folgt zu verfahren:

1. <sup>1</sup>Von den eigenen Beitragseinnahmen (= gesamte Beitragseinnahmen abzüglich der an übergeordnete Verbände abgeführten Beträge) sind 20 % als steuerpflichtige Einnahmen anzusehen. <sup>2</sup>Erhebt der Verein neben den Beiträgen besondere Entgelte, z.B. für Prozessvertretungen, sind diese Entgelte den steuerpflichtigen Einnahmen voll hinzuzurechnen.
2. <sup>1</sup>Von 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. <sup>2</sup>Werden jedoch die mit den steuerpflichtigen Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben gesondert ermittelt, sind die gesondert ermittelten Ausgaben abzuziehen.
3. <sup>1</sup>Übersteigen die abzuziehenden Ausgaben die steuerpflichtigen Einnahmen ständig, d.h. in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren, ist erkennbar, dass der als steuerpflichtig behandelte Betrag von 20 % der eigenen Beitragseinnahmen zu niedrig ist. <sup>2</sup>Er ist dann angemessen zu erhöhen, dass im Durchschnitt mehrerer Jahre die abziehbaren Ausgaben nicht höher als die steuerpflichtigen Einnahmen sind.

(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.

### **H 8.12**

**Aufteilung der Mitgliedsbeiträge bei Haus- und Grundbesitzervereinen sowie Mietervereinen.** Zur Zulässigkeit der von der Finanzverwaltung vorgesehenen pauschalen Aufteilung der Mitgliedsbeiträge in echte Mitgliedsbeiträge und Leistungsentgelte → BFH vom 5.6.1953, I 104/52 U, BStBl. III S. 212.

Zur Notwendigkeit des Ansatzes eines höheren prozentualen Einnahmeanteils für steuerpflichtige Leistungen bei ansonsten anhaltender Erzielung von Verlusten → BFH vom 9.2.1965, I 25/63 U, BStBl. III S. 294.

**Beispiel zur Aufteilung**

	€	€
Vereinnahmte Mitgliedsbeiträge		130.000
An den Landesverband sind abgeführt		- 30.000
Eigene Beitragseinnahmen		<u>100.000</u>
Steuerpflichtige Einnahmen:		
20 % von 100.000 €	20.000	
Entgelte für Prozessvertretungen	+ 4.000	24.000
Die Ausgaben, die mit den eigenen Beitragseinnahmen (100.000 €) und den Entgelten für Prozessvertretungen (4.000 €) zusammenhängen, betragen 90.000 €.		
	€	€
Abziehen sind	<u>90.000 × 24.000</u>	<u>- 20.769</u>
	104.000	
Überschuss		<u>3.231</u>

Würden die gesondert festgestellten abziehbaren Ausgaben 27.000 € betragen und würde sich weiter ergeben, dass die Ausgaben auch in den vorangegangenen Jahren die steuerpflichtigen Einnahmen überstiegen haben, müsste der Satz von 20 % angemessen erhöht werden.

**R 8.13 Sonstige Vereine und Einrichtungen**

(1) <sup>1</sup>Die von Obst- und Gartenbauvereinen erhobenen Mitgliedsbeiträge enthalten i.d.R. Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile. <sup>2</sup>Sie sind deshalb keine reinen Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 8 Abs. 5 KStG. <sup>3</sup>Bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliedsbeiträge von den steuerpflichtigen Beträgen ist R 8.12 entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Die von den Kleingärtner- und Siedlervereinen erhobenen Beiträge enthalten i.d.R. keine Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile. <sup>2</sup>Im Allgemeinen bestehen deshalb aus Gründen der Vereinfachung keine Bedenken, diese Beiträge ohne Prüfung als Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 8 Abs. 5 KStG anzusehen.

(3) <sup>1</sup>Sind 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 Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 8 Abs. 5 KStG sein, weil sie Entgelte der Mitglieder für wirtschaftliche Leistungen enthalten. <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliedsbeiträge von den steuerpflichtigen Beträgen wie folgt zu verfahren: <sup>3</sup>Die Beitragseinnahmen sind nur i.H.v. 50 % als steuerpflichtig zu behandeln. <sup>4</sup>Die mit den Beitragseinnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Ausgaben sind dementsprechend nur mit 50 % zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Zu den Beitragseinnahmen gehören außer den Mitgliedsbeiträgen auch die Beträge, die nicht laufend, sondern einmalig als sog. Gebühren entrichtet werden, z.B. für die Herdbucheintragungen, für den Nachweis der Abstammung, für die Anerkennung und Umschreibung, für die Vermittlung des Absatzes von Zuchtieren, für das Brennen von Vieh, für Ohrmarken und Geflügelringe und Deckgelder von Mitgliedern. <sup>6</sup>Voraussetzung ist, dass diese Ge-

bühen nach Art und Höhe in der Satzung oder in der Gebührenordnung genau bestimmt sind.<sup>7</sup> Im Übrigen sind die steuerpflichtigen Einkünfte, z.B. aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG<sup>1)</sup>, nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln.

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

(5)<sup>1</sup> Einrichtungen zur Förderung des Fremdenverkehrs können BgA von jPöR oder Personenvereinigungen sein.<sup>2</sup> Im ersten Fall können sie eine Steuerbefreiung für Mitgliedsbeiträge nicht in Anspruch nehmen.<sup>3</sup> Im zweiten Fall sind die Beiträge oft keine reinen Mitgliedsbeiträge (§ 8 Abs. 5 KStG), weil sie auch Entgelte der Mitglieder für wirtschaftliche Vorteile enthalten.<sup>4</sup> Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, in diesen Fällen nur 25 % der Beitragseinnahmen als steuerpflichtige Einnahmen zu behandeln.<sup>5</sup> Die Ausgaben, die mit den Beitragseinnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind dementsprechend nur mit 25 % abzuziehen.<sup>6</sup> R 8.12 ist entsprechend anzuwenden.<sup>7</sup> Im Übrigen sind die steuerpflichtigen Einkünfte, z.B. aus dem Verkauf von Zeitungen oder Fahrkarten, nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln.<sup>8</sup> Die Zuschüsse, die gemeindliche Fremdenverkehrseinrichtungen von den Gemeinden erhalten, sind steuerfrei zu lassen.

## H 8.13

**Lohnsteuerhilfvereine.** Die von Lohnsteuerhilfvereinen (→ H 5.1 Abgrenzung) erhobenen Beiträge sind in vollem Umfang steuerpflichtige Entgelte für Gegenleistungen der Vereine an ihre Mitglieder. § 8 Abs. 5 KStG findet keine Anwendung (→ BFH vom 29.8.1973, I R 234/71, BStBl. 1974 II S. 60).

### Zu § 8a KStG

#### H 8a

**Anwendungsschreiben zur Zinsschranke.** Zu § 8a KStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes vom 14.8.2007 (BGBl. I S. 1912; BStBl. I S. 630), sog. Zinsschranke → BMF vom 4.7.2008, BStBl. I S. 718.

**Gesellschafterfremdfinanzierung.** Bei Prüfung der 10 %-Grenze, ob eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt, sind Vergütungen für Fremdkapital der einzelnen qualifiziert beteiligten Gesellschafter nicht zusammenzurechnen (→ BFH vom 11.11.2015, I R 57/13, BStBl. 2017 II S. 319).

**Verfassungsmäßigkeit.** → BFH vom 14.10.2015, I R 20/15, BStBl. 2017 II S. 1240.<sup>2)</sup>

### Zu § 8b KStG

#### H 8b

**Abwärtsverschmelzung mit ausländischer Anteilseignerin.** Die Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften kann zu einem steuerfreien Auf-

<sup>1)</sup> dtv 5785 ESt/LSt Nr. 1.

<sup>2)</sup> Amtl. Anm.: Hierzu anhängiges Normenkontrollverfahren beim Bundesverfassungsgericht 2 BvL 1/16.

lösungsgewinn i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG führen, von dem 5 % als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten. Das Diskriminierungsverbot aus Art. 24 Abs. 4 DBA USA 1989 steht dem Ansatz nicht abziehbarer Betriebsausgaben in Höhe von 5 % des Auflösungsgewinns nicht entgegen, wenn Anteilseignerin der übertragenden Muttergesellschaft eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft ist. Gleiches gilt im Hinblick auf die Fusionsrichtlinie und die unionsrechtlichen Grundfreiheiten (→ BFH vom 30.5.2018, I R 31/16, BStBl. 2019 II S. 136).

**Abzugsverbot von Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen.** Das in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG angeordnete Abzugsverbot erfordert nur, dass der Gesellschafter, der das Darlehen oder die Sicherheit gewährt, zu irgendeinem Zeitpunkt während der Darlehenslaufzeit die Beteiligungsvoraussetzungen erfüllt. Auf den alleinigen Zeitpunkt der Darlehensbegebung oder den Eintritt der Gewinnminderung kommt es nicht an (→ BFH vom 12.3.2014, I R 87/12, BStBl. II S. 859).

**Allgemeine Fragen zur Auslegung des § 8b KStG.** → BMF vom 28.4.2003, BStBl. I S. 292.

**Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto.** Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto, die den Beteiligungsbuchwert übersteigen, fallen unter § 8b Abs. 2 KStG (→ BMF vom 28.4.2003, BStBl. I S. 292, Rn 6 und → BFH vom 28.10.2009, I R 116/08, BStBl. 2011 II S. 898).

**Betriebsausgabenfiktion gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften.** Der von einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erzielte Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft ist gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfrei. Die Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben nach Maßgabe von § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG (sog. Schachtelstrafe) geht ins Leere, wenn die veräußernde Kapitalgesellschaft im Inland über keine Betriebsstätte und keinen ständigen Vertreter verfügt (→ BFH vom 31.5.2017, I R 37/15, BStBl. 2018 II S. 144).

**Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG auf Hinzurechnungsbeträge.** Das in § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG geregelte pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot ist auf Gewinnausschüttungen anzuwenden, die nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG<sup>1)</sup> steuerfrei geblieben wären (→ BFH vom 26.4.2017, I R 84/15, BStBl. 2018 II S. 492; → BMF vom 5.10.2020, BStBl. I S. 1033).

**Gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderung.** Die Rechtsprechung zu § 16 EStG<sup>2)</sup>, nach der ein Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt des Übergangs der wirtschaftlichen Inhaberstellung entsteht, unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt, ist auch für § 8b Abs. 2 KStG zu beachten (→ BFH vom 19.12.2018, I R 71/16, BStBl. 2019 II S. 493).

<sup>1)</sup> **Amtl. Anm.:** § 3 Nr. 41 EStG wurde durch Art. 1 Nr. 2 Buchst. b) des ATADUMsG vom 25. Juni 2021 aufgehoben und ist nach § 52 Abs. 4 Satz 15 in der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung letztmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden.

<sup>2)</sup> **dtv 5785 ESt/LSt Nr. 1.**

**Investmentsteuergesetz – Anwendungsfragen.** → BMF vom 21.5.2019, BStBl. I S. 527.

**Sonderumlagen an einen öffentlich-rechtlichen Verband.** Sonderumlagen an einen öffentlich-rechtlichen Verband als Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 3 KStG (→ BFH vom 22.5.2019, I R 16/17, BStBl. 2020 II S. 416).

**Stillhalterprämien.** Sog. Stillhalterprämien aus Optionsgeschäften im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung von Anteilen i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG werden nicht von § 8b Abs. 2 KStG erfasst (→ BFH vom 6.3.2013, I R 18/12, BStBl. II S. 588).

**Umtauschanleihen.** Wird bei Umtauschanleihen die Option auf Aktienlieferung durch den Anleihegläubiger ausgeübt, ist die Anleiheverbindlichkeit gegen den Buchwert der abgegebenen Aktien auszubuchen. Sofern der Ansatz der Anleiheverbindlichkeit den Buchwert der Aktien übersteigt, entsteht ein Gewinn, der § 8b Abs. 2 KStG unterfällt. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 KStG kann die Anleiheverbindlichkeit wegen § 5 Abs. 1 a EStG nicht mit einem über dem Nennwert liegenden Teilwert berücksichtigt werden, wenn in der Handelsbilanz eine Bewertungseinheit zwischen der Anleiheverbindlichkeit und im Bestand der Anleiheschuldnerin gehaltenen Aktien gebildet wurde (→ BFH vom 27.3.2019, I R 20/17, BStBl. 2020 II S. 685).

**Veräußerungskosten/nachträgliche Kaufpreisänderungen.** → BMF vom 24.7.2015, BStBl. I S. 612.

„Vergebliche“ Kosten für die sog. Due-Diligence-Prüfung aus Anlass des gescheiterten Erwerbs einer Kapitalbeteiligung unterfallen nicht dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG (→ BFH vom 9.1.2013, I R 72/11, BStBl. II S. 343). Zu den Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG gehören alle Aufwendungen, welche durch die Veräußerung der Anteile veranlasst sind. Das können auch die Verluste aus der Veräußerung von Zertifikaten auf die entsprechenden Aktien aus Wertpapiertermingeschäften sein (→ BFH vom 9.4.2014, I R 52/12, BStBl. II S. 861, BFH vom 15.6.2016, I R 64/14, BStBl. 2017 II S. 182).

Hiernach sind auch Gemeinkosten jedenfalls dann als Veräußerungskosten zu qualifizieren, wenn der Geschäftszweck einer Kapitalgesellschaft ausschließlich darin besteht, Vorratsgesellschaften zu gründen und die hierbei erlangten Anteile zu veräußern (→ BFH vom 15.6.2016, I R 64/16, BStBl. 2017 II S. 182).

Die in § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG angeordnete Freistellung der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen bezieht sich auf einen um etwaige Veräußerungskosten gekürzten Nettobetrag, von welchem nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sodann 5 % als fiktive nichtabziehbare Betriebsausgaben behandelt werden (→ BFH vom 12.3.2014, I R 45/13, BStBl. II S. 719).

**Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 3 und 5 KStG.** Die Pauschalierung eines Betriebsausgabenabzugsverbots durch die Hinzurechnung von 5 % des Veräußerungsgewinns und der Bezüge aus Beteiligungen nach § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG ist verfassungsgemäß. Dies gilt auch dann, wenn die Körperschaft nachweisen kann, dass im Zusammenhang mit der Beteiligung keine oder nur sehr geringe Aufwendungen angefallen sind (→ BVerfG vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BGGl. I S. 1766).

Das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG für Veräußerungsverluste und Teilwertabschreibungen und das in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG enthaltene Abzugs-

verbot sind verfassungsgemäß (→ BFH vom 12.3.2014, I R 87/12, BStBl. II S. 859).

§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (→ BFH vom 11.4.2018, I R 34/15, BStBl. 2020 II S. 201<sup>1)</sup>). Ferner ist § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG, auch soweit die Norm Gewinne aus Teilwertaufholungen umfasst, mit Art. 3 Abs. 1 GG<sup>2)</sup> vereinbar (→ BFH vom 13.2.2019, I R 21/17, BStBl. II S. 567).

**Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 4 KStG.** § 8b Abs. 4 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtsache C-284/09 vom 21.03.2013 (BGBl. I 2013, 561, BStBl. I 2013, 344) ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar (→ BFH vom 18.12.2019, I R 29/17, BStBl. 2020 II S. 690).

**Währungssicherungsgeschäfte.** Bei der Bemessung des nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinns aus einem in Fremdwährung abgewickelten Anteilsverkauf ist der Ertrag aus einem Devisentermingeschäft, das der Veräußerer vor der Veräußerung zum Zweck der Minimierung des Währungskursrisikos in Bezug auf den Veräußerungserlös abgeschlossen hat, als Bestandteil des Veräußerungspreises i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Verluste aus Devisentermingeschäften, die ausschließlich zum Ausschluss bzw. zur Minderung des Währungskursrisikos einer konkret geplanten, in Fremdwährung abzuwickelnden Anteilsveräußerung abgeschlossen worden sind, mindern als Bestandteil der Veräußerungskosten i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG den Veräußerungsgewinn (→ BFH vom 10.4.2019, I R 20/16, BStBl. 2020 II S. 674).

→ BMF vom 5.10.2020, BStBl. I S. 1033.

**Wertaufholungen bei vorangegangenen Teilwertabschreibungen.** Wertaufholungen sind zuerst mit unmittelbar vorangegangenen Teilwertabschreibungen zu kompensieren (→ BFH vom 19.8.2009, I R 2/09, BStBl. 2010 II S. 760).

Dagegen sind Wertaufholungen, denen in früheren Jahren sowohl steuerwirksame als auch steuerunwirksame Anteilsabschreibungen auf den niedrigeren Teilwert vorangegangen sind, nach § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG vorrangig mit dem Gesamtvolumen früherer steuerunwirksamer Teilwertabschreibungen zu verrechnen (→ BFH vom 13.2.2019, I R 21/17, BStBl. II S. 567).

**Wertpapierleihe, Zurechnung von Aktien.** Das wirtschaftliche Eigentum an Aktien, die im Rahmen einer sog. Wertpapierleihe an den Entleiher zivilrechtlich übereignet wurden, kann ausnahmsweise beim Verleiher verbleiben, wenn die Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalles ergibt, dass dem Entleiher lediglich eine formale zivilrechtliche Rechtsposition verschafft werden sollte. § 8b KStG findet dann beim Entleiher bezogen auf die „entliehenen“ Anteile und die daraus resultierenden Einkünfte insgesamt keine Anwendung (→ BFH vom 18.8.2015, I R 88/13, BStBl. 2016 II S. 961, BMF vom 9.7.2021, BStBl. I S. 1002).

<sup>1)</sup> **Amtl. Anm.:** Verfassungsbeschwerde anhängig, 2 BvR 2664/18.

<sup>2)</sup> **dtv 5765 Steuergesetze Nr. 32.**

## Zu § 8c KStG

**H 8c**

**Anwendungsschreiben zu § 8c KStG.** → BMF vom 28.11.2017, BStBl. I S. 1645.

**Anwendung des § 8c KStG auf gewerbsteuerliche Fehlbeträge.** → gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 29.11.2017, BStBl. I S. 1643.

**Aussetzung der Vollziehung bei Mindestgewinnbesteuerung.<sup>1)</sup>** → BMF vom 19.10.2011, BStBl. I S. 974.

**Verfassungswidrigkeit des § 8c (Abs. 1) Satz 1 KStG i.d.F. vor Einführung des § 8d KStG.** → BVerfG vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BGBl. I S. 1289, BStBl. II S. 1082.

## Zu § 8d KStG

**H 8d**

**Anwendungsschreiben zu § 8d KStG.** → BMF vom 18.3.2021, BStBl. I S. 363.

**Anwendung des § 8d KStG auf gewerbsteuerliche Fehlbeträge.** → gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.3.2021, BStBl. I S. 359.

## Zu § 9 KStG

**R 9 Ausgaben i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG**

(1) Für die Frage der Abziehbarkeit der Ausgaben i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gelten § 50 EStDV<sup>2)</sup> sowie R 10b.1 und 10b.3 EStR<sup>3)</sup> entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Aufwendungen i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG sind bereits bei der Einkunftsermittlung zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Die Ausgaben i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 KStG in der im Gesetz genannten Höhe bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen.

(3) § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bezieht sich auch im Fall eines vom Kj. abweichenden Wj. auf die Ausgaben im Wj.

(4) Für die Berechnung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen ist das Einkommen des VZ oder die Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter maßgebend.

(5) <sup>1</sup>In Organisationsfällen ist § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft eigenständig anzuwenden. <sup>2</sup>Dementsprechend bleibt beim Organträger das zugeordnete Einkommen der Organgesellschaft für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen außer Betracht. <sup>3</sup>Als Summe der gesamten Umsätze i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gelten beim Organträger und bei der Organgesellschaft auch in den Fällen, in denen umsatzsteuerrechtlich ein

<sup>1)</sup> **Amtl. Anm.:** Vgl. auch → H 7.1 Mindestgewinnbesteuerung.

<sup>2)</sup> dtv 5785 ESt/LSt Nr. 2.

<sup>3)</sup> dtv 5785 ESt/LSt Nr. 3.

Organschaftsverhältnis vorliegt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG<sup>1)</sup>), jeweils nur die eigenen Umsätze. <sup>4</sup>Für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen beim Organträger sind die Umsätze der Organgesellschaft demnach dem Organträger nicht zuzurechnen. <sup>5</sup>Andererseits sind bei der Organgesellschaft für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen ihre eigenen Umsätze maßgebend, obwohl die Organgesellschaft nicht Unternehmer i.S.v. § 2 UStG ist und daher umsatzsteuerrechtlich keine steuerbaren Umsätze hat.

(6) <sup>1</sup>Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft können vGA sein. <sup>2</sup>Die Entscheidung hängt von den Umständen des einzelnen Falles ab. <sup>3</sup>Dabei ist insbesondere Voraussetzung, dass die Zuwendung durch ein Näheverhältnis zwischen dem Empfänger und dem Gesellschafter der zuwendenden Kapitalgesellschaft veranlasst ist.

(7) Auch Zuwendungen eines BgA an seine Trägerkörperschaft können unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG abziehbar sein, soweit es sich nicht um eine vGA handelt.

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

## H 9

**Aufwendungen für die Erfüllung von Satzungszwecken.** Zur Abgrenzung von Spenden und Zahlungen für satzungsmäßige Zwecke → BFH vom 12.10.2011, I R 102/10, BStBl. 2014 II S. 484.

**Ausländischer Zuwendungsempfänger.** Zum Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe c KStG → BMF vom 16.5.2011, BStBl. I S. 559 und → BFH vom 17.9.2013, I R 16/12, BStBl. 2014 II S. 440.

**Auswirkung von Zuwendungen auf den Gewinn.** Abzugsfähige Zuwendungen mindern den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn und erhöhen einen vortragsfähigen Verlust einer Kapitalgesellschaft (→ BFH vom 21.10.1981, I R 149/77, BStBl. 1982 II S. 177).

**Haftung.** Eine Körperschaft haftet nicht nach § 10b Abs. 4 Satz 2 2. Alt. EStG<sup>2)</sup>, § 9 Abs. 3 Satz 2 2. Alt. KStG wegen Fehlverwendung, wenn sie die Zuwendungen zwar zu dem in der Zuwendungsbestätigung angegebenen Zweck verwendet, selbst aber rückwirkend nicht als steuerbegünstigt anerkannt ist (→ BFH vom 10.9.2003, XI R 58/01, BStBl. 2004 II S. 352).

**Höchstbetrag für den Zuwendungsabzug in Organschaftsfällen.** Ist ein Steuerpflichtiger an einer Personengesellschaft beteiligt, die Organträger einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft ist, bleibt bei der Berechnung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen nach § 10b Abs. 1 EStG auf

<sup>1)</sup> dtv 5546 USt Nr. 1.

<sup>2)</sup> dtv 5785 ESt/LSSt Nr. 1.