

## 2 Steuerpflicht

### 2.1 Anwendungsbereich des KStG und Abgrenzung gegenüber dem EStG

#### 2.1.1 Allgemeines

Körperschaftsteuerpflichtig sind die in § 1 Abs. 1 und § 2 KStG aufgeführten rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Gesellschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie die Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Die Aufzählung ist abschließend.

**Nicht** zu den Körperschaften im obigen Sinne gehören die Personengesellschaften, und zwar insbesondere die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft, die bürgerlich-rechtliche Gesellschaft, die Erbengemeinschaft und die Partenreederei. Durch den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984<sup>1</sup> wurde darüber hinaus klargestellt, dass weder eine GmbH & Co. KG, deren alleiniger persönlich haftender Gesellschafter eine GmbH ist, noch eine kapitalistisch organisierte Publikums-GmbH & Co. KG als Kapitalgesellschaft oder als nichtrechtsfähige Personenvereinigung i. S. des Körperschaftsteuergesetzes zu behandeln sind. Die Einkünfte dieser (Personen-)Gesellschaften unterliegen nicht der Körperschaftsteuer. Die Anteile am Gewinn gewerblicher Personengesellschaften (der Mitunternehmergemeinschaften) sind vielmehr nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gewerbliche Einkünfte der Gesellschafter. Auch die Einkünfte der nicht gewerblich tätigen Personengesellschaften sind unmittelbar als Einkünfte der beteiligten Gesellschafter nach den Vorschriften des EStG (ggf. auch des KStG) zu versteuern.

Die Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) – eine Rechtsform des europäischen Gesellschaftsrechts<sup>2</sup> – wird ertragsteuerlich wie eine offene Handelsgesellschaft behandelt (H 15.8 Abs. 1 EStH), sie ist mithin nicht körperschaftsteuerpflichtig.

Partnerschaftsgesellschaften, die den Angehörigen freier Berufe einen gesellschaftsrechtlichen Zusammenschluss ermöglichen,<sup>3</sup> gehören zu den anderen Personengesellschaften i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und sind somit nicht körperschaftsteuerpflichtig.

Die Abgrenzung der Personengesellschaften von den rechtsfähigen Körperschaften ist nicht schwierig, denn die Rechtsform einer Körperschaft bestimmt sich nach dem Zivilrecht. Bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen kann es allerdings zweifelhaft sein, ob das Gebilde als nichtrechtsfähiger Verein (Körperschaft) oder als bürgerlich-rechtliche Gesellschaft (Personengesellschaft) zu beurteilen ist.

---

1 BStBl 1984 II S. 751.

2 BGBl 1988 I S. 514.

3 Gesetz zur Schaffung von Partnerschaftsgesellschaften vom 25.07.1994, BGBl I S. 1744.

## 2 Steuerpflicht

---

Die Bezeichnungen (z. B. Verein, Gesellschaft, Verband, Gemeinschaft, Gemeinde, Klub u. a.), die sich diese Vereinigungen zulegen, sind für die Entscheidung über die Körperschaftsteuerpflicht von geringer Bedeutung. Es kommt für die steuerliche Beurteilung vielmehr darauf an, ob die beteiligten Personen „Mitglieder“ (eines Vereins) oder „Mitunternehmer“ (einer Personengesellschaft) sind.

„Mitglieder“ sind an den Einkünften ihres Vereins nicht unmittelbar berechtigt; sie haben auch keinen Anspruch auf das Vereinsvermögen, solange der Verein nicht aufgelöst wird. Das Ausscheiden von Vereinsmitgliedern und die Aufnahme neuer Mitglieder haben auf das Bestehen des Vereins keinen Einfluss. Organe eines Vereins sind die Mitgliederversammlung und der Vorstand. Der Verein muss einen Vorstand haben, der die Angelegenheiten des Vereins besorgt und den Verein gerichtlich und außergerichtlich vertritt. Der Zusammenschluss eines größeren Kreises von Personen spricht für das Vorliegen eines nichtrechtsfähigen Vereins. Ein Verein ist ein selbständiges und gegenüber den Mitgliedern gleichgeordnetes Unternehmen, das als Träger eigenen Einkommens anzusehen ist.

Demgegenüber haben die Gesellschafter einer bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft als „Mitunternehmer“ – sofern der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt – grundsätzlich Anspruch auf Verteilung der im Geschäftsjahr erzielten Einkünfte. Der ausscheidende Gesellschafter hat Anspruch auf seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen. Die Geschäfte der Gesellschaft sind von allen Gesellschaftern gemeinschaftlich zu führen. Die Gesellschaft wird aufgelöst, wenn der vereinbarte Zweck erreicht ist, wenn ein Gesellschafter stirbt oder den Vertrag kündigt oder wenn über das Vermögen eines Gesellschafters das Insolvenzverfahren eröffnet wird. Bürgerlich-rechtliche Gesellschaften verfolgen nicht eigene Zwecke, sondern wirtschaften für ihre Gesellschafter. Arbeitsgemeinschaften, Konsortien und andere Gelegenheitsgesellschaften sind i. d. R. bürgerlich-rechtliche Gesellschaften.

Die Entscheidung, ob eine Personenvereinigung als Verein oder als bürgerlich-rechtliche Gesellschaft zu betrachten ist, ergibt sich aus den vertraglichen Abmachungen und aus dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten. Bei der steuerlichen Beurteilung ist auch der Gründerwille zu beachten.

Das Einkommen der Körperschaften unterliegt der Körperschaftsteuer. Die im Rahmen einer Personengesellschaft erzielten Einkünfte werden nach §§ 179 und 180 AO gesondert und einheitlich festgestellt. Die Anteile an den festgestellten Einkünften unterliegen bei den Gesellschaftern der Einkommensteuer oder – wenn Gesellschafter eine Körperschaft ist – der Körperschaftsteuer (so z. B. bei der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG).

### 2.1.2 Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1 a KStG)

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KStMoG) vom 25.06.2021,<sup>4</sup> wurde die Möglichkeit der Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften (**Optionsmodell**, § 1 a KStG) eingeführt.<sup>5</sup> Dadurch sollen sowohl systematische als auch sich hinsichtlich des Besteuerungsverfahrens ergebende Unterschiede, die im Einzelfall zu teils erheblichen Abweichungen bei Steuerbelastung und Bürokratieaufwand führen können, angeglichen werden.<sup>6</sup>

#### 2.1.2.1 Persönlicher Anwendungsbereich

Mit dem neuen § 1 a KStG wird **Personenhandelsgesellschaften** (Kommanditgesellschaften, offene Handelsgesellschaften sowie vergleichbare ausländische Gesellschaften) und **Partnerschaftsgesellschaften** und ihren Gesellschaftern die Möglichkeit eingeräumt, ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft und deren nicht persönlich haftende Gesellschafter behandelt zu werden.

Die Ausübung der Option zur Körperschaftbesteuerung ist **nicht** vorgesehen für Gesellschaften bürgerlichen Rechts und Erbengemeinschaften.<sup>7</sup> § 1 a Abs. 1 Satz 6 KStG schließt außerdem Investmentfonds i. S. des InvStG und Gesellschaften, die nach Ausübung der Option in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen, von der Optionsmöglichkeit aus.

Antragsbefugt sind dagegen Gesellschaften, die im Geschäftsleitungsstaat bereits einer der deutschen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegen oder die nach dem Recht dieses Staates (ebenfalls) zur Körperschaftsteuer optieren.<sup>8</sup>

#### 2.1.2.2 Antrag

Nach § 1 a Abs. 1 KStG sind eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft auf **unwiderruflichen Antrag** für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln.

Der Antrag ist **elektronisch** von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft bis **spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs** zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll.

---

4 BGBl I S. 2050.

5 Gilt gem. § 34 Abs. 1 a KStG erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen.

6 Vgl. BR-Drs. 244/21, S. 1.

7 Vgl. BR-Drs. 244/21 S. 17.

8 Vgl. BR-Drs. 244/21, S. 19.

## 2 Steuerpflicht

---

Der Antrag ist nach § 1 a Abs. 1 Satz 2 KStG i. d. R. bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 AO zuständigen Finanzamt zu stellen. Erfolgt für die Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte, ist der Antrag nach § 1 a Abs. 1 Satz 3 KStG bei dem für die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Gesellschafters zuständigen Finanzamt zu stellen. Erzielt eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft ausschließlich Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug aufgrund des § 50 a EStG unterliegen und gilt infolgedessen die Einkommensteuer nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG oder die Körperschaftsteuer nach § 32 Abs. 1 KStG als abgegolten, ist der Antrag nach § 1 a Abs. 1 Satz 4 KStG bei dem Bundeszentralamt für Steuern zu stellen. Hat die Gesellschaft ihren Sitz im Inland, ist der Antrag abweichend von § 1 a Abs. 1 Sätze 3 und 4 KStG bei dem Finanzamt zu stellen, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat.

Für die **Beschlussfassung** zur Ausübung der Option **gilt § 217 Abs. 1 UmwStG sinngemäß**, d. h. der Gesellschaftsvertrag kann vorsehen, dass für die Antragstellung eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter ausreicht. Diese Mehrheit muss jedoch mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen betragen. Fehlt eine solche Regelung ist Einstimmigkeit erforderlich.

**Zu beachten** ist, dass der Antrag nach § 1 a KStG **weitreichendere steuerliche Konsequenzen** mit sich bringen kann. Insbesondere führt dieser zur Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags gem. § 34 a Abs. 6 Nr. 2 EStG bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung oder stellt einen Sperrfristverstoß i. S. des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG bzw. § 6 Abs. 5 Sätze 4 ff. EStG dar. Hält die optierende Gesellschaft sperrfristverhaftete Anteile an einer Tochterkapitalgesellschaft, führt der Antrag ggf. zur rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsgewinns i. S. des § 22 Abs. 1 UmwStG.

### **Hinweis:**

Wird die Option zur Körperschaftbesteuerung nicht in Anspruch genommen, wird die Personenhandelsgesellschaft für Zwecke der Einkommensbesteuerung – wie bisher – als transparent behandelt, d. h., ausschließlich die an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Personen oder Körperschaften sind Steuersubjekte. Gewerbesteuerlich ist die Personengesellschaft dahingegen ein eigenständiges Steuersubjekt.

### **2.1.2.3 Rechtsfolgen**

Wird der Antrag nach § 1 a Abs. 1 KStG gestellt, so gilt der Übergang zur Körperschaftbesteuerung aufgrund des Wechsels des Besteuerungsregimes gem. § 1 a Abs. 2 Satz 1 KStG als Formwechsel i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG und die §§ 1 und 25 UmwStG sind entsprechend anzuwenden. Für weitere Ausführungen zur rechtsformwechselnden Umwandlung vgl. die Ausführungen unter Tz. 12.3.

Die Personengesellschaft wird aufgrund der Option (optierende Gesellschaft) **wie eine Kapitalgesellschaft besteuert**. Damit finden insbesondere alle Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes, aber auch des Einkommensteuergesetzes, des Umwandlungsteuergesetzes, des Investmentsteuergesetzes, des Außensteuergesetzes oder des ZerlG Anwendung, die auf Kapitalgesellschaften oder auf Körperschaften Bezug nehmen. Das zu versteuernde Einkommen der optierenden Gesellschaft unterliegt somit – nach der Option – dem **KSt-Satz von 15 %**. § 4 Abs. 3 EStG ist bei einer optierenden Gesellschaft nicht anzuwenden, d. h., der Gewinn ist **zwingend mit Bestandsvergleich** zu ermitteln.

Nach der Option können angemessene – bisher als Sondervergütungen i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG behandelte – **Leistungen an die Gesellschafter** (z. B. Tätigkeitsvergütungen, Darlehenszinsen, Mieten) auf Ebene der optierenden Gesellschaft als **Betriebsausgaben** abgezogen werden. Im Falle der Tätigkeitsvergütungen gilt die optierende Gesellschaft als lohnsteuerlicher Arbeitgeber und der Gesellschafter als Arbeitnehmer. Es sind sämtliche Regelungen zur Erhebung der Lohnsteuer in den §§ 38 ff. EStG anzuwenden. Die optierende Gesellschaft hat insbesondere für den oder die Gesellschafter Lohnkonten zu führen, den Lohnsteuerabzug auf die Vergütungen vorzunehmen und die elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Auch der Arbeitnehmer-Pauschbetrag und die sonstigen, nur für Arbeitnehmer geltenden steuerlichen (Sonder-)Regelungen sind zu berücksichtigen.

Auf Ebene des Gesellschafters stellen die o. g. Vergütungen keine Sonderbetriebs-einnahmen mehr dar, sondern sind gem. § 1 a Abs. 3 Satz 2 KStG in die **entsprechenden Einkunftsarten umzuqualifizieren** (z. B. Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung usw.).

Nach Wirksamwerden der Option sind außerdem die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage zu beachten und damit insbesondere das **Erfordernis des Fremdvergleichs** im Blick zu behalten.

Die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft gilt als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft. Die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen führen folglich auf Ebene des Gesellschafters zu Einkünften i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Gewinnanteile gelten – nach Wechsel des Besteuerungsregimes – gem. § 1 a Abs. 3 Satz 5 KStG erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. Dies soll der optierenden Gesellschaft – wie einer Körperschaft – eine steuerlich anzuerkennende Thesaurierung von Gewinnen ermöglichen. Gewinnanteile lt. Handelsbilanz, die noch nicht entnommen wurden und deren Auszahlung aufgrund Gesetzes (z. B. § 169 Abs. 1 und § 122 Abs. 1 2. Halbsatz HGB) oder abweichender (gesellschafts-)vertraglicher Vereinbarung oder aus anderen Gründen nicht verlangt werden kann, gelten damit nicht als ausgeschüttet. Sie unterliegen folglich noch nicht der Kapitalertragsteuer und gelten auch noch nicht

als dem Gesellschafter nach § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen. Die für den beherrschenden GmbH-Gesellschafter maßgeblichen Grundsätze zum Zufluss bei Beschlussfassung<sup>9</sup> über die Gewinnverwendung gelten aufgrund der Formulierung „verlangt werden kann“ für Gesellschafter mit vergleichbarer wirtschaftlicher Verfügungsmacht entsprechend.<sup>10</sup>

Werden wesentliche Betriebsgrundlagen vom Gesellschafter an die optierende Gesellschaft zur Nutzung überlassen und ist eine personelle Verflechtung zu bejahen, liegt nach den allgemeinen Grundsätzen der **Betriebsaufspaltung** ein Besitzunternehmen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb vor (vgl. R 15.7 Abs. 4 bis 8 EStR, H 15.7 Abs. 4 bis 8 EStH).

### 2.1.2.4 Rückoption

Nach § 1 a Abs. 4 KStG kann die optierende Gesellschaft einen Antrag auf Rückoption stellen und dadurch steuerlich wieder als Personengesellschaft (d. h. für Zwecke der Einkommensbesteuerung transparent) behandelt werden. Die Rückoption gilt wiederum als Formwechsel nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG. Damit finden die §§ 3 ff. UmwStG entsprechende Anwendung. Für weitere Ausführungen zur rechtsformwechselnden Umwandlung vgl. Tz. 12.3.

Der **Antrag** ist **elektronisch** bei dem für die Besteuerung als Körperschaft örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen. In den Fällen des § 1 a Abs. 1 Satz 4 KStG ist der Antrag bei dem Bundeszentralamt für Steuern zu stellen.

Eine **zeitliche Mindestverweildauer** für die Optionsausübung ist **nicht vorgesehen**. Allerdings muss der Antrag zur Rückoption – entsprechend den Regelungen zur Ausübung der Option – vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt werden, ab dem die Besteuerung wieder nach dem Transparenzprinzip erfolgen soll (vgl. § 1 a Abs. 4 Satz 3 KStG).

**Zu beachten** ist, dass die Rückoption innerhalb der Sperrfrist von 7 Jahren zu einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung gem. § 22 Abs. 1 UmwStG führt, wenn die formwechselnde Umwandlung aufgrund der Option zur Körperschaftsbesteuerung zu einem Wert unter dem gemeinen Wert erfolgt ist.

§ 1 a Abs. 4 Satz 4 KStG regelt eine automatische Rückoption (ohne Antrag), sobald die Voraussetzungen des § 1 a Abs. 1 KStG nicht mehr vorliegen. Das ist z. B. dann der Fall, wenn aus einer OHG oder KG eine GbR wird oder eine Gesellschaft aufgrund des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters zivilrechtlich beendet wird, die Gesellschaft damit als aufgelöst gilt (§ 1 a Abs. 4 Sätze 5 und 6 KStG).

Im Fall eines unterjährigen Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters ist auf diesen Zeitpunkt eine gesonderte Übertragungsbilanz aufzustellen.

---

<sup>9</sup> BFH Urteil vom 02.12.2014, BStBl 2015 II S. 333.

<sup>10</sup> Vgl. BR-Drs. 244/21, S. 21.

Ist der letzte verbleibende Gesellschafter eine Körperschaft, finden anstelle der §§ 3 ff. UmwStG die §§ 11 ff. UmwStG entsprechend Anwendung.

Fällt der verbleibende Gesellschafter nicht in den persönlichen Anwendungsbereich des UmwStG, gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst und ihr Vermögen als an die Gesellschafter ausgeschüttet. § 11 KStG ist insoweit entsprechend anzuwenden.

### 2.1.3 Abgrenzung der Körperschaftsteuerpflicht nach § 3 KStG

§ 3 KStG will einerseits die doppelte Erfassung desselben Einkommens nach den Grundsätzen des Körperschaftsteuergesetzes und denen des Einkommensteuergesetzes verhindern, andererseits aber sicherstellen, dass insoweit keine Besteuerungslücke entsteht.

Die Körperschaftsteuerpflicht für die rechtsfähigen Gebilde ist in § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 KStG abschließend geregelt. Entsprechendes gilt für die nichtrechtsfähigen Vereine i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, weil auch insoweit die zivilrechtliche Beurteilung (und damit die Definition des § 54 BGB) gilt. Nicht abschließend ist hingegen § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, soweit dort „andere“ nichtrechtsfähige Gebilde angesprochen sind; für diese kann sich die Körperschaftsteuerpflicht aus § 1 Abs. 1 Nr. 5 **oder § 3 Abs. 1 KStG** ergeben. Insoweit sieht der BFH in § 3 Abs. 1 KStG einen „Auffangtatbestand“ zu § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG.<sup>11</sup>

Für die anderen nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen besteht Körperschaftsteuerpflicht nach § 3 Abs. 1 KStG nur, wenn das von ihnen erzielte Einkommen weder nach dem Körperschaftsteuergesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem (ggf. mehreren) anderen Steuerpflichtigen (z. B. Mitgliedern oder Gesellschaftern) zu versteuern ist. Die Besteuerung der anderen Steuerpflichtigen hat mithin Vorrang. Bei den nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen ist stets zu prüfen, ob sie nach dem „Auffangtatbestand“ des § 3 Abs. 1 KStG der Körperschaftsteuer unterliegen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob es tatsächlich zu einer Besteuerung bei allen oder einzelnen Mitgliedern der Personenvereinigung kommt; die Körperschaftsteuerpflicht wird bereits ausgeschlossen, wenn die rechtliche Möglichkeit der Versteuerung des Einkommens der Personenvereinigung bei einem anderen Steuerpflichtigen gegeben ist. Danach sind z. B. Personengesellschaften der in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG genannten Art sowie Gemeinschaften zur gesamten Hand, die beispielsweise Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, nicht körperschaftsteuerpflichtig – die genannten Rechtsgebilde sind zum einen in § 1 Abs. 1 KStG nicht aufgeführt, zum anderen sind die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte (über eine gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO) anteilig den Mitunternehmern bzw. Teilhabern zuzurechnen<sup>12</sup> und bei ihnen zu besteuern.

---

11 BFH-Urteil vom 25.06.1984, BStBl II S. 751, 759.

12 BFH-Urteil vom 27.06.1978, BStBl II S. 674.

## 2 Steuerpflicht

---

Durch § 3 Abs. 1 KStG besteht die Körperschaftsteuerpflicht nur dann, wenn das Einkommen der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung oder Vermögensmasse nicht bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Hierdurch soll eine doppelte Besteuerung dieses Einkommens, das der Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzurechnen ist, ausgeschlossen werden. Die Vorschrift führt allerdings nicht zu einer Einschränkung des allgemeinen Besteuerungstatbestands in dem Sinn, dass eine Besteuerung des Einkommens einer Stiftung (gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) im Hinblick auf eine Besteuerung der Zuwendungen aus den Erträgen der Stiftung bei den Destinatären (gem. § 22 Nr. 1 EStG) vermieden werden soll. Letztere fließen aus dem Einkommen der Stiftung und stellen somit Ausschüttungen vergleichbarer Zahlungen dar, die eine vorherige Zurechnung zum Einkommen gerade voraussetzen. Eine Besteuerung bei den Destinatären würde daher allenfalls deren eigenes Einkommen, nicht aber dasjenige der Stiftung betreffen.<sup>13</sup>

§ 3 Abs. 1 KStG ist zwar gegenüber den Tatbeständen des § 1 KStG subsidiär, im Übrigen handelt es sich aber um eine selbständige Anspruchsgrundlage, durch die der Katalog der steuerpflichtigen Gebilde des § 1 KStG ggf. – auch bezüglich öffentlich-rechtlicher Gebilde – erweitert wird. Denn nur hierdurch wird der Forderung des BFH,<sup>4</sup> sicherzustellen, dass jedenfalls eine einmalige Besteuerung erfolgt, entsprochen.<sup>6</sup>

Weil § 3 Abs. 1 KStG keine Einschränkung enthält, ist die Vorschrift im Bereich der unbeschränkten und der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gleichermaßen anzuwenden. Da aber § 2 Nr. 1 KStG im Gegensatz zu § 1 Abs. 1 KStG keine abschließende Aufzählung für die beschränkte Steuerpflicht enthält, stellt hier § 3 Abs. 1 KStG das maßgebende Abgrenzungskriterium dar.

Die Vorschrift des **§ 3 Abs. 2 KStG** schränkt dagegen ausschließlich den Anwendungsbereich des § 1 KStG ein und ist insoweit einer Steuerbefreiungsvorschrift vergleichbar. Bei den in § 3 Abs. 2 KStG genannten Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften handelt es sich um **Realgemeinden**, die auf landesgesetzlichen Vorschriften aus der Zeit vor dem Inkrafttreten des BGB beruhen; nach Art. 164 EGBGB gelten diese Vorschriften weiterhin.

Realgemeinden sind alle Arten agrar- und forstwirtschaftlicher Genossenschaften, sie sind demnach in erster Linie im Bereich der Land- und Forstwirtschaft tätig. Nach Satz 1 der Vorschrift müssen Realgemeinden zu den Körperschaften des § 1 KStG gehören; damit ist ihre unbeschränkte Steuerpflicht verlangt, nicht jedoch eine bestimmte Rechtsform. Körperschaftsteuerpflichtig sind die Realgemeinden nur insoweit, als sie einen Gewerbebetrieb unterhalten oder verpachten, der nicht nur einen Nebenbetrieb darstellt. Für die anderen Einkünfte kommt diese Regelung einer Befreiung von der Körperschaftsteuer gleich, sie sind unmittelbar bei den Beteiligten zu versteuern (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 4 EStG).<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> BFH-Urteil vom 29.01.2003, DB 2003 S. 972.

<sup>14</sup> BFH-Urteil vom 09.10.1986, BStBl 1987 II S. 169.



## 2.2 Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht

### 2.2.1 Grundsätzliches

Das Körperschaftsteuerrecht unterscheidet (wie das Einkommensteuerrecht) zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht.

Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen alle Körperschaften, die

- a) im § 1 KStG aufgeführt sind **und**
- b) ihre Geschäftsleitung **oder** ihren Sitz im Inland haben.

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich sachlich auf sämtliche Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 1 EStG, insbesondere auch auf ausländische Einkünfte, soweit sich nicht Einschränkungen aus Befreiungsvorschriften und Doppelbesteuerungsabkommen oder nach allgemeinen völkerrechtlichen Grundsätzen ergeben.

Die **juristischen Personen des öffentlichen Rechts** sind als solche im § 1 KStG nicht aufgeführt; sie sind deshalb nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Eine Ausnahme gilt, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art i. S. des § 4 KStG unterhalten (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Im Übrigen Hinweis auf Tz. 2.3.15.

### 2.2.2 Die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht

Die im § 1 KStG bezeichneten Körperschaften sind unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihre **Geschäftsleitung** **oder** ihren **Sitz im Inland** haben.

**Ort der Geschäftsleitung** ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Dieser Mittelpunkt ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird.<sup>15</sup> Willensbildung in diesem Sinne bedeutet, dass ständig in die Tagespolitik der Gesellschaft eingegriffen wird und die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht getroffen werden.<sup>16</sup> Die Entscheidung über den Ort der Geschäftsleitung ist Tatfrage, sie bestimmt sich nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall.<sup>17</sup> Maßgebend ist nicht, wo letztendlich der Geschäftsverkehr stattfindet, sondern von wo aus die maßgeblichen Entscheidungen getroffen werden. Das Vorhandensein eines Büros ist hierfür keine Voraussetzung. So kann sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung einer ausländischen Kapitalgesellschaft (im Urteilsfall: im Bauleistungsgewerbe) in der Wohnung des Geschäftsführers oder in Baucon-

---

15 RFH vom 23.06.1938, RStBl S. 949.

16 BFH-Urteil vom 17.07.1968, BStBl II S. 695, 697.

17 BFH-Urteil vom 03.08.1977, BStBl II S. 857.

tainern befinden.<sup>18</sup> Bei einer Organgesellschaft ist Ort der Geschäftsleitung i. d. R. der Ort, an dem ihre gesetzlichen Vertreter tätig werden.<sup>19</sup>

Eine Körperschaft hat nach § 11 AO ihren **Sitz** an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Der Sitz einer Aktiengesellschaft ist in der Satzung zu bestimmen (§ 5 AktG), der einer Gesellschaft mbH in den Gesellschaftsvertrag aufzunehmen (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG). Der Sitz ist jeweils im Handelsregister einzutragen (§ 39 AktG, § 10 GmbHG), die Eintragungen wirken konstitutiv. Der zum Sitz einer Körperschaft bestimmte Ort muss nicht mit dem Ort der Geschäftsleitung übereinstimmen (vgl. aber § 5 Abs. 2 AktG). Ein inländischer Sitz ist für die unbeschränkte Steuerpflicht einer Körperschaft nur dann von Bedeutung, wenn sich die Geschäftsleitung im Ausland befindet. Fehlt es an der förmlichen Bestimmung des Sitzes, so kommt es auf den Ort der geschäftlichen Oberleitung an. Entsprechendes gilt bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, bei Gewerkschaften alten Rechts, bei nichtrechtsfähigen Stiftungen und Vereinen u. a., bei denen eine satzungsmäßige Bestimmung des Sitzes nicht vorgeschrieben ist.

**Inland** ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Bei Seeschiffen, die unter deutscher Flagge fahren, ist das BFH-Urteil vom 12.11.1986<sup>20</sup> zu beachten. Im Übrigen bestimmt § 1 Abs. 3 KStG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2015,<sup>21</sup> dass zum Inland auch der Deutschland zustehende Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone sowie am Festlandsockel gehören. Der Besteuerungsanspruch erstreckt sich hauptsächlich auf die Erforschung, Ausbeutung, Erhaltung und Bewirtschaftung der Gewässer und des Meeresbodens, die Energiegewinnung (z. B. Windkraftanlagen) sowie die Tätigkeit auf künstlichen Inseln.

## 2.3 Die unbeschränkt steuerpflichtigen Steuersubjekte

### 2.3.1 Allgemeines

In § 1 KStG sind die Rechtsgebilde aufgeführt, die – wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben – unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Die Aufzählung ist abschließend.<sup>22</sup> Es handelt sich um juristische Personen, um nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen und um Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen

---

18 BFH-Urteil vom 16.12.1998, BStBl 1999 II S. 437.

19 BFH-Urteil vom 26.05.1970, BStBl II S. 759 m. w. N.

20 BStBl 1987 II S. 377.

21 Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) vom 02.11.2015, BStBl 2015 I S. 846.

22 BFH-Urteil vom 25.06.1984, BStBl II S. 751.

## 2.3 Die unbeschränkt steuerpflichtigen Steuersubjekte

---

Rechts. Für die Steuerpflicht einer Körperschaft und für andere Fragen ihrer Besteuerung ist ihre zivilrechtliche Einordnung von Bedeutung.<sup>14</sup>

Die Rechtsfähigkeit einer juristischen Person kann auf Privatrecht oder auf öffentlichem Recht beruhen. **Juristische Personen des Privatrechts** sind Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die aufgrund bestehender Gesetze die Fähigkeit erlangt haben, wie natürliche Personen Träger von Rechten und Pflichten zu sein. Die Rechte und Pflichten der juristischen Personen werden durch ihre gesetzlichen Vertreter wahrgenommen.

**Juristische Personen des öffentlichen Rechts** sind entweder Gebietskörperschaften oder andere Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts. Gebietskörperschaften sind Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände u. a.; sie sind als Träger hoheitlicher Aufgaben aus ihrem Wesen heraus ohne besondere Verleihung juristische Personen. Die Rechtsfähigkeit der anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist oder wird durch einen Hoheitsakt der Staatsgewalt (Gesetz, Verordnung, Dekret u. a.) verliehen, und zwar regelmäßig nur solchen Einrichtungen, die mit öffentlichen (hoheitlichen) Aufgaben betraut werden.

Zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören neben den Gebietskörperschaften z. B. auch die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften, die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung (Ortskrankenkassen, Berufsgenossenschaften, Knappschaften, die Deutsche Rentenversicherung u. a.), die öffentlich-rechtlichen Bankanstalten (die Deutsche Bundesbank, die Deutsche Rentenbank u. a.), die stadt- und landschaftlichen Kreditinstitute (Stadtschaften, Landschaften), die öffentlich-rechtlichen Versicherungsunternehmen (Feuersozietäten) und Bausparkassen, die Rundfunkanstalten, die Universitäten, die berufsständischen Vertretungen (Innungen, Kammern), die auf Landesrecht beruhenden Zwangsgenossenschaften (Jagd-, Wasser-, Deichgenossenschaften).<sup>23</sup>

Durch das SEStEG<sup>24</sup> wurde § 1 Abs. 1 KStG geändert. Zum einen wurde die Europäische Gesellschaft (SE) und die Europäische Genossenschaft (SCE) in den Katalog der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften aufgenommen. Außerdem enthält § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG nur noch eine beispielhafte Aufzählung der Kapitalgesellschaften, sodass nun auch solche ausländische Gesellschaften darunterfallen, die nach dem Typenvergleich einer inländischen Kapitalgesellschaft entsprechen.<sup>25</sup>

---

23 BFH-Urteil vom 08.10.1986, BStBl 1987 II S. 169.

24 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006, BStBl 2007 I S. 4.

25 Weitere Einzelheiten vgl. Tz. 2.3.8.

### 2.3.2 Aktiengesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG)

Als erste und wichtigste Gruppe der unter das Körperschaftsteuerrecht fallenden Körperschaften sind in § 1 KStG die Kapitalgesellschaften aufgeführt. Unter den Kapitalgesellschaften ragen als Unternehmen, die für die Wirtschaft die größte Bedeutung haben, die Aktiengesellschaften (AG) hervor. Die AG ist die zweckmäßige Unternehmungsform für Großbetriebe mit erheblichem Kapitalbedarf.

Für kleinere, nicht börsenzugelassene AGs mit überschaubarem Aktionärskreis existiert die sog. **Kleine AG** als Unterform der AG,<sup>26</sup> die eine Reihe von Erleichterungen im Bereich der Formvorschriften beinhaltet.

Die Rechtsverhältnisse der AG sind im Aktiengesetz (AktG) geregelt. Danach ist die AG eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit.

Zur Gründung einer AG ist nur eine Person erforderlich. Es muss eine Satzung (= Gesellschaftsvertrag) festgestellt werden, die bestimmte Mindestanforderungen erfüllen muss. So ist u. a. in der Satzung die Firma (§ 4 AktG), der Sitz (§ 5 AktG), der Gegenstand des Geschäftsbetriebs (§ 23 Abs. 3 Nr. 2 AktG) und die Höhe des Grundkapitals (§§ 6 und 7 AktG) anzugeben. Außerdem muss die Satzung durch notarielle Beurkundung festgestellt werden (§ 23 AktG). Mit der Übernahme aller Aktien gegen Bar- oder Sacheinlagen durch die Gründeraktionäre ist die Gesellschaft errichtet (§ 29 AktG). Ihre Rechtsfähigkeit erlangt die AG durch die Eintragung in das Handelsregister.

Das Vermögen der AG besteht zunächst aus dem Grundkapital, das mindestens 50.000 Euro betragen muss und weder durch Gewinne noch durch Verluste verändert wird. Außerdem hat die AG eine gesetzliche Rücklage i. H. von 10 % des Grundkapitals zu bilden. Andere offene Rücklagen, die als Kapital- und/oder Gewinnrücklagen in der Bilanz auszuweisen sind, sowie Gewinn- bzw. Verlustvortrag und Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag bilden das gesamte Eigenkapital der AG.

Das Grundkapital der AG ist in Aktien (Nennbetrag mindestens ein Euro oder Stückaktien) zerlegt, die von den Aktionären gehalten werden. Die in einer Aktie verkörperten Hauptrechte der Aktionäre sind: das Dividendenrecht, das Stimmrecht und das Recht auf einen Anteil am Vermögen der aufgelösten AG. Die Gesellschaft darf eigene Aktien nur unter den Voraussetzungen des § 71 AktG erwerben.

Die Gewinnausschüttungen der AG an die Aktionäre heißen Dividenden und sind Erträge der Aktien. Auch verdeckte Gewinnausschüttungen gehören dazu.

---

<sup>26</sup> Eingeführt durch das Gesetz für Kleine AGs und zur Deregulierung des Aktienrechts vom 02.08.1994, BGBl I S. 1744.

Organe der AG sind der Vorstand, der Aufsichtsrat und die Hauptversammlung. Dem Vorstand obliegt die Geschäftsführung, er vertritt die AG gerichtlich und außergerichtlich. Der Aufsichtsrat hat die Geschäftsführung des Vorstandes zu überwachen. Die Hauptversammlung beschließt in den im Gesetz (vgl. §§ 118 ff. AktG) und in der Satzung ausdrücklich bestimmten Fällen.

Die Gesellschafter der AG heißen Aktionäre; sie haften nicht persönlich (nicht mit ihrem ganzen Vermögen) für die Schulden der Gesellschaft. Für die Verbindlichkeiten der AG haftet den Gläubigern nur das Gesellschaftsvermögen. Das Aktienkapital, also die von den Aktionären geleisteten Einlagen, darf nicht an die Aktionäre zurückgezahlt werden. Der Aktionär kann aber seine Aktien veräußern, unter bestimmten Voraussetzungen auch an die eigene AG.

Ausführungen zu den Kapitalanlagegesellschaften enthält Tz. 2.3.5.

### 2.3.3 Kommanditgesellschaften auf Aktien (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG)

Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, bei der mindestens **ein** Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt haftet (persönlich haftender Gesellschafter) und bei der die übrigen Gesellschafter an dem in Aktien zerlegten Grundkapital beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften (Kommanditaktionäre). Die Rechtsverhältnisse der KGaA sind im Zweiten Buch des Aktiengesetzes (§§ 278 ff. AktG) geregelt. Das Gesamtvermögen der KGaA besteht aus dem in Aktien zerlegten Grundkapital, aus etwaigen offenen und stillen Rücklagen und aus den Einlagen des persönlich haftenden Gesellschafters. Der oder die persönlich haftenden Gesellschafter bilden den Vorstand. Der persönlich haftende Gesellschafter kann und wird i. d. R. auch Aktionär sein.

Als persönlich haftender Gesellschafter der KGaA kann auch eine GmbH oder sogar eine GmbH & Co. KG eingesetzt werden. Es handelt sich dann um eine **GmbH & Co. KGaA**. Mit dieser Rechtsform und deren Besteuerung befassen sich Halasz/Kloster und Hasselbach/Ebbinghaus,<sup>27</sup> zur Einkünftequalifizierung der GmbH & Co. KGaA wird auf Wehrheim<sup>28</sup> hingewiesen.

Die auf den Aktienbesitz des persönlich haftenden Gesellschafters entfallende Dividende ist steuerlich wie die Dividende der anderen Aktionäre zu beurteilen, sie führt zu Einnahmen i. S. des § 20 EStG. Der Gewinnanteil, der auf seine etwaige, nicht auf das Grundkapital gemachte Einlage entfällt, und die Vergütung für die Geschäftsführung sind nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG gewerbliche Einkünfte des persönlich haftenden Gesellschafters; sie sind gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG abziehbare

---

<sup>27</sup> GmbHHR 2002 S. 77, DB 2015 S. 1269.

<sup>28</sup> DB 2001 S. 942.

Aufwendungen der Gesellschaft (s. auch Tz. 3.12.2). Das Besteuerungskonzept der KGaA steht seit einiger Zeit auf dem gesetzgeberischen Prüfstand.<sup>29</sup>

### **2.3.4 Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG)**

Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) ist – wie die AG – eine juristische Person. Rechtsgrundlage für die GmbH ist das Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), welches durch das MoMiG<sup>30</sup> an etlichen Stellen reformiert wurde. Zielsetzung für die Reform des GmbHG waren dabei die folgenden drei Punkte:

- Beschleunigung von Unternehmensgründungen,
- Erhöhung der Attraktivität der GmbH als Rechtsform und
- Bekämpfung von Missbräuchen.

Das GmbHG i. d. F. des MoMiG gilt ab dem 01.11.2008.

Das Vermögen der GmbH besteht aus den Stammeinlagen der Gesellschafter, aus den Kapital- und Gewinnrücklagen sowie aus dem Gewinn- und Verlustvortrag und dem Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag. Die Summe der Stammeinlagen bildet das Stammkapital, es ist in der Bilanz als „Gezeichnetes Kapital“ auszuweisen (§ 266 Abs. 3 HGB). Das Stammkapital der Gesellschaft muss mindestens 25.000 Euro betragen, darauf muss mindestens so viel eingezahlt werden, dass der Gesamtbetrag der eingezahlten Geldeinlage unter Einbeziehung der Sacheinlagen 12.500 Euro erreicht (§§ 5, 7 GmbHG).

Der Stammeinlage eines Gesellschafters entspricht sein Geschäftsanteil. Bis 31.10.2008 musste die Stammeinlage jedes Gesellschafters mindestens 100 Euro betragen und jeweils durch 50 teilbar sein. Nach dem ab 01.11.2008 geltenden § 5 Abs. 2 GmbHG muss der Geschäftsanteil auf volle Euro lauten, eine Teilbarkeit durch 50 € ist nach der Änderung durch das MoMiG nicht mehr vorgeschrieben. Die Höhe der Nennbeträge der einzelnen Geschäftsanteile kann verschieden bestimmt werden (§ 5 Abs. 3 GmbHG). Die Geschäftsanteile sind veräußerlich und vererblich. Die Abtretung von Geschäftsanteilen bedarf der gerichtlichen oder notariellen Beurkundung. Die Teilung eines Geschäftsanteils und die Veräußerung von Teilen eines Geschäftsanteils bedarf ab dem 01.11.2008 nicht mehr der Zustimmung der Gesellschaft nach § 17 GmbHG a. F., da diese Vorschrift ersatzlos aufgehoben wurde. Nach § 46 Nr. 4 GmbHG ist sowohl für die Teilung eines Geschäftsanteils als auch für dessen Zusammenlegung die Gesellschafterversammlung zuständig. Über Geschäftsanteile werden im Allgemeinen keine Anteilscheine ausgestellt.

---

<sup>29</sup> Vgl. Bielinis, Vorschläge zur Reform der KGaA-Besteuerung, DStR 2014 S. 769.

<sup>30</sup> Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23.10.2008, BGBl I S. 2026.