

Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Donnerstag, den 17. Januar 2002

Thema: **Die Körperschaftsteuer**

1. **Steuersubjekte**

a) **Allgemeines**

Die Körperschaftsteuer ist die Ertragsteuer der juristischen Personen und der sonstigen in § 1 I KStG als körperschaftsteuerfähig anerkannten Organisationen. Sie ist 1920 aus der Einkommensteuer hervorgegangen. Auch heute noch verweist das KStG an zentralen Stellen auf das EStG, so in § 8 I (Einkommensermittlung). Eine Übersicht über Regelungen des EStG und der EStDV, die auf Körperschaften anwendbar sind, enthält Abschn. 27 I KStR 1995.

b) **Die Unterscheidung von Hoheitsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art**

Nach § 1 I Nr. 6 KStG sind auch Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts körperschaftsteuerpflichtig. Dieser Begriff wird in § 4 I - IV KStG präzisiert und in § 4 V KStG von dem Begriff des Hoheitsbetriebs abgegrenzt. Indem Betriebe gewerblicher Art der öffentlichen Hand körperschaftsteuerpflichtig ist, will der Gesetzgeber Wettbewerbsnachteile zu Lasten der Privatwirtschaft ausschalten. Betriebe gewerblicher Art werden nach § 4 I KStG typischer Weise in Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Betrieben tätig. Die Unterscheidung von Hoheitsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art spielt auch in anderen Steuergesetzen eine Rolle, so in § 2 III UStG. Ich will diese Unterscheidung anhand einer Entscheidung des BFH vertiefen (Fundstelle: DB 2001, 2278).

Sachverhalt: Eine Stadt betreibt Stadtwerke, gemäß § 4 III KStG Betriebe gewerblicher Art, und einen Hoheitsbetrieb "Abwasserbeseitigung". Die Stadtwerke errichteten im Gelände des Hoheitsbetriebs ein Blockheizkraftwerk. Beide Betriebe vereinbarten in diesem Zusammenhang Folgendes: Die Stadtwerke zahlen ein Nutzungsentgelt; der Hoheitsbetrieb beliefert die Stadtwerke mit Faulgas; die Stadtwerke beliefern den Hoheitsbetrieb mit Wärme und Strom.

Frage: Ist das Blockheizkraftwerk dem Hoheitsbetrieb oder dem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen?

Antwort: Das Blockheizkraftwerk ist notwendiges Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art, auch wenn die entgeltliche Abgabe von Faulgasen möglicherweise als Neben- oder Hilfsgeschäft zum Hoheitsbetrieb gehört. Im Vordergrund steht nicht der Verschaffungsvorgang, der hoheitlich sein mag, sondern der Beschaffungsvorgang. Infolgedessen sind die Planungs- und Errichtungskosten für dieses Kraftwerk keine verdeckten Gewinnausschüttungen des Betriebs gewerblicher Art an die Stadt. Der Betrieb schüttet vielmehr nichts aus, sondern tätigt Investitionen im eigenen Bereich. Daran ändert auch nichts, dass das Blockheizkraftwerk auf dem Gelände des Hoheitsbetriebs errichtet und auf ihn technisch abgestimmt ist. Eine verdeckte Gewinnausschüttung könnte wohl darin liegen, dass die Faulgaslieferungen einem Fremdvergleich nicht stand halten, weil der Betrieb gewerblicher Art für sie zuviel zahlt.

c) **Organschaft**

Eine Durchbrechung des Grundsatzes der Individualbesteuerung ist die Organschaft. Organschaft bedeutet, dass das Einkommen einer Gesellschaft, der Organgesellschaft, unter bestimmten Voraussetzungen einem anderen Steuerpflichtigen, dem Organträger, zugerechnet und nur bei ihm versteuert wird. Regelungen über die Organschaft gibt es im Körperschaftsteuerrecht (§§ 14 - 19), im Gewerbesteuerrecht (§ 2 II 2) und im Umsatzsteuerrecht (§ 2 II Nr. 2 UStG). Das Recht der Organschaft ist durch das SteuersenkungsG (zum 31.12.00) und durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsg (zum 31.12.01) geändert worden; dabei sind körperschaft- und gewerbesteuerliche Organschaft einander angenähert worden. Die körperschaftsteuerliche setzte früher die wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger voraus. Nach dem SteuersenkungsG wird nur noch die finanzielle Eingliederung und der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags verlangt. Das Recht der Organschaft gehört zu den kompliziertesten Bereichen des Unternehmenssteuerrechts; im Rahmen einer Einführungsvorlesung kann ich es nicht näher darstellen. Als Beispiel für eine Gestaltung, die auf der Organschaft beruht, verweise ich auf das Organschaftsmodell beim Unternehmenskauf; dazu Blumers / Beinert / Witt, DStR 2001, 1741 ff. Zu Reformmodellen Krebs, BB 2001, 2029 ff.

2. Bemessungsgrundlage

a) Allgemeines

Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist das zu versteuernde Einkommen (§ 7 I), dieses definiert als das Einkommen im Sinne von § 8, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25 (§ 7 II KStG); bei Kapitalgesellschaften spielen diese Freibeträge fast keine Rolle. Das KStG enthält, Ersteres präzisierend, Vorschriften, nach denen sich das Einkommen um bestimmte Beträge mindert bzw. bestimmte Aufwendungen nicht vom Einkommen abziehbar sind.

Kein Einkommen sind satzungsmäßige Mitgliedsbeiträge bei Personenvereinigungen (§ 8 V KStG). Kein Einkommen sind gemäß § 8b KStG Bezüge, die aus einer Beteiligung an ausländischen Körperschaften und Personenvereinigungen erwachsen. Die Vorschrift ist 1994 zur Stärkung des "Standorts Deutschland" geschaffen worden und rechtspolitisch umstritten.

Abziehbar sind gemäß § 8 IV KStG, der auf § 10d EStG verweist, Verluste. Abziehbar sind weiter die in § 9 KStG genannten Positionen.

Nach § 10 KStG sind bei der Ermittlung des Gewinns einige Aufwendungen nicht abziehbar, dies insbesondere um Ungleichbehandlungen mit Einzel- oder Mitunternehmern zu vermeiden. Die Rechtsfolge geht über § 8 I hinaus, nach dem schon nach § 4 V EStG nicht abziehbare Betriebsausgaben, weiterhin Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht abziehbar sind. Nicht abziehbar sind, in Übereinstimmung mit § 12 Nr. 3 EStG, nach § 10 Nr. 2 KStG Steuern vom Einkommen, sonstige Personensteuern (z.B. Erbschaftsteuer) und die Umsatzsteuer auf Entnahmen, wohl aber die Gewerbesteuer als Objektsteuer. § 10 Nr. 3 KStG hat wegen der §§ 8 I KStG, 4 V Nr. 8 EStG nur einen geringen Anwendungsbereich. Das Abzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG für die Hälfte der Vergütungen an Mitglieder des Aufsichtsrats soll überhöhten Vergütungen entgegenwirken.

b) Insbesondere die Beziehung zwischen Gesellschaft und Anteilseignern

aa) Allgemeines

Die Beziehung zwischen Gesellschaft und Anteilseignern ist im Hinblick auf ihre Bemessungsgrundlage eines der umstrittensten Probleme der Körperschaftsteuer. Im Grundsatz gilt:

Ausschüttungen und Einlagen wirken sich auf die Einkommensermittlung auf der Ebene der Körperschaft nicht aus (§ 8 III 1 KStG). Ein Leistungsaustausch auf der Grundlage von schuldrechtlichen Verträgen, die nicht im Gesellschaftsverhältnis wurzeln, wird steuerlich in den Kategorien von Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen qualifiziert. Fraglich ist der Fall, dass ein Leistungsaustausch, der sich zwischen Gesellschafter und Gesellschaft auf der Grundlage eines schuldrechtlichen Vertrags vollzieht, wegen eines Missverhältnisses von Leistung und Gegenleistung, wie eine Gewinnausschüttung wirkt. **Beispiel:** GmbH-Gesellschafter G erwirbt von der GmbH ein Grundstück mit einem Verkehrswert von 250.000 DM für nur 200.000 DM. Zu diesem Problem enthält § 8 III 2 KStG die – erläuterungsbedürftige – Lösung, dass verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) das Einkommen nicht mindern. Folglich ist in dem Beispielfall dem Einkommen der GmbH der Betrag von 50.000 DM, um den der Kaufpreis den Verkehrswert unterschreitet, hinzuzurechnen. Die vGA wird **definiert** als Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung der Körperschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, aber in keinem Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht. Ein typisches Beispiel ist ein zu hohes Gehalt für einen Gesellschafter-Geschäftsführer. In den Worten "zu hoch" steckt eine Wertung, die eines der schwierigsten Probleme der vGA darstellt. Um es zu lösen, stellt die Rechtsprechung auf einen **Fremdvergleich** ab. Sie fragt, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte. Rechtsprechung und Ansicht der Finanzverwaltung hierzu sind in Abschn. 31 KStR 1995 zusammengefasst. Für einen Teilausschnitt der Problematik, die Gesellschafter-Fremdfinanzierung, sieht § 8a KStG vor, dass Zinsen auf Darlehen, die von ausländischen Konzernunternehmen gewährt werden, oberhalb bestimmter Fremdfinanzierungsquoten als vGA gelten. "Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis" kann auch gegeben sein, wenn der Vermögensvorteil nicht beim Gesellschafter, sondern einer diesem nahe stehenden Person eintritt. Ohne Rücksicht auf die Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung wird eine vGA angenommen, wenn der Begünstigte ein – gemessen an den Stimmrechten – beherrschender Gesellschafter ist und es an einer klaren und im voraus abgeschlossenen Vereinbarung fehlt.

Liegt eine vGA vor, so muss sie dem Gewinn der Körperschaft hinzugerechnet werden. Bei ihrem Empfänger handelt es sich, soweit die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird, um Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 I Nr. 1 Satz 2 EStG) und, soweit die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten wird, um Einkünfte aus der Einkunftsart, die dem Betrieb zugeordnet ist. Eine vGA kann nach § 38 AO grundsätzlich nicht mehr rückgängig gemacht werden, weil der Steueranspruch entstanden ist, sobald der Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

Der Gegenbegriff zu vGA ist die verdeckte Einlage. Hierunter versteht man einen Vermögensvorteil, den ein Gesellschafter der Körperschaft zuwendet, und zwar nicht nach den Regeln über deren Kapitalisierung. Die verdeckte Einlage erhöht nicht den Gewinn, sondern lediglich die Kapitalrücklage der Körperschaft. Beim Gesellschafter liegen nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung vor, sofern der Vermögensvorteil einlagefähig ist. Dies wird bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern bejaht; weiterhin hat der BFH (GS) 1998 auch den Fall des Forderungserlasses als verdeckte Einlage bejaht (BFH BStBl. 1998 II, 307).

bb) Beispielfall zur vGA: BFH DB 2001, 2376

Sachverhalt: Die X-GmbH betreibt einen Handel mit Werkzeugmaschinen. Y ist ihr beherrschender Gesellschafter und Geschäftsführer. Seit einiger Zeit tätigt die GmbH riskante Wertpapiergeschäfte, aus der ihr Verluste entstehen. Das Finanzamt geht davon aus, diese Wertpa-

piergeschäfte seien im privaten Interesse des Y ausgeübt, erkennt die Verluste darum nicht als Betriebsausgaben an, sondern behandelt die Übernahme der Verluste durch die X-GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung an Y.

Frage: Zu Recht?

Antwort des BFH: Nein. Eine GmbH verfügt über keine außerbetriebliche Sphäre. Welche Geschäfte und welche damit verbundenen Chancen und Risiken in dieser Sphäre wahrgenommen würden, sei Sache der jeweiligen unternehmerischen Entscheidung. Es kommt nicht darauf an, ob die Risiko- und Spekulationsbereitschaft der Gesellschaft sich mit derjenigen des GmbH-Geschäftsführers decken oder ob die Durchführung der Geschäfte nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft üblich oder unüblich ist. Es kommt auch nicht darauf an, ob Gewinne oder Verluste erzielt worden sind. Der Tatbestand der vGA dient der Abgrenzung von Gesellschafts- und Gesellschaftersphäre, nicht der Vermeidung betrieblicher Risiken.

Eine vGA kommt im vorliegenden Fall nur in Betracht, wenn eine private Veranlassung der Geschäfte nachgewiesen wird. Indizien dafür sind: die Verpflichtung zur Auskehr von Gewinnen und allein zur Tragung von Verlusten; die Verlagerung eines Geschäfts in den betrieblichen Bereich zu einem Zeitpunkt, ab dem Verluste sich konkret abzeichnen; das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht – die das tatsächliche Entstehen von Verlusten nicht ausschließt – oder einer Liebhaberei.

3. Steuertarif

Die KSt beträgt seit 2001 25 % des zu versteuernden Einkommens (§ 23 I KStG). Damit hat der internationale Steuersenkungswettbewerb zu einer drastischen Absenkung geführt. Vor 1990 lag die Tarifbelastung enbehaltener Gewinne noch bei 56 %. Bis zur Abschaffung des Anrechnungsverfahrens hatte die schrittweise Senkung des Tarifs zur Folge, dass bei der Berechnung der Körperschaftsteuer das verwendbare Eigenkapital nach seiner Entstehungszeit unterschiedlich angesetzt werden musste (EK 45, EK 40, EK 30, EK 00). Mit der Senkung des Körperschaftsteuertarifs unter den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer, der auch für Personengesellschaften gilt, hat sich das Problem der Rechtsformneutralität im deutschen Unternehmensteuerrecht verschärft, denn die Einkünfte aus Personengesellschaften werden mit einem Spitzensteuersatz von 48,5 % belastet.

Der KSt-Satz ist, im Gegensatz zum ESt-Steuersatz, nicht progressiv ausgestaltet. Auch wird das Existenzminimum, das es bei Körperschaften nicht geben kann, nicht berücksichtigt. Beides lässt sich damit rechtfertigen, dass hier auf subjektive Verhältnisse abgestellt wird, die nur bei natürlichen Personen vorliegen können. Wohl haben auch Körperschaften den Solidaritätszuschlag zu entrichten.