

Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Donnerstag, den 10. Januar 2002

I. GmbH & Co. KG

An der Grenzlinie zwischen dem Unternehmenssteuerrecht der Personengesellschaften und demjenigen der Kapitalgesellschaften liegt die GmbH & Co. KG. Zivilrechtlich handelt es sich um eine Personengesellschaft, bei der die Rolle des persönlich haftenden Gesellschafters von einer Kapitalgesellschaft eingenommen wird. Unter Berufung auf die zivilrechtliche Lage hat sich der BFH geweigert, eine GmbH & Co. KG, deren alleiniger persönlich haftender Gesellschafter ist, als Kapitalgesellschaft im Sinne von § 1 I Nr. 1 KStG anzusehen (Zivilrechtsakzessorietät der Körperschaftsteuerpflicht). Eine Publikums-KG ist auch nicht nach anderen Regeln des KStG körperschaftsteuerpflichtig. § 3 I KStG ist nicht anwendbar, weil Einkünfte der KG bei den Kommanditisten der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer unterliegen. § 1 I Nr. 5 KStG ist nicht anwendbar wegen des Grundsatzes der Zivilrechtsakzessorietät und weil es nicht möglich ist, sinnvoll zwischen Publikums- und Nicht-Publikums-KGs zu unterscheiden.

Die Publikums-KG ist steuerlich für sog. Verlustzuweisungen genutzt worden. Verlustzuweisungsgesellschaften dienen dem Zweck, Verluste zu produzieren, die wegen der Besonderheiten der GmbH & Co. KG keine haftungsrechtlichen Konsequenzen haben können. Die Anerkennung des negativen Kapitalkontos eröffnet die Möglichkeit der steuersparenden Minderung positiver Einkünfte an anderen Stellen. Dem schiebt § 15a EStG einen Riegel vor, indem er verbietet, dass ein negatives Kapitalkonto eines Kommanditisten mit positiven Einkünften ausgeglichen oder vor- oder rückgetragen werden darf. Die Vorschrift gilt entsprechend in den Fällen der §§ 18 IV, 20 I Nr. 4 und 21 I 2 EStG. Die Vorschrift wird kritisiert, weil sie nicht nur Steuerspar-Publikums-KGs trifft, sondern auch "normale" KGs. Für die Ermittlung des Wertes des Kapitalkontos wird nur auf die 1. Stufe der Gewinnermittlung bei der KG abgestellt (Gesellschafts- und evtl. Ergänzungsbilanz), nicht auch auf Sonderbilanzen (2. Stufe; str.). Die Steuerersparnisabsicht ist keine Gewinnerzielungsabsicht. Dies hat der Gesetzgeber in § 15 II 2 EStG übernommen.

II. Die Körperschaftsteuer

Während die Einkommensteuer die Ertragsteuer der natürlichen Personen ist, auch in ihrer Eigenschaft als Mitunternehmer, handelt es sich bei der Körperschaftsteuer um die Ertragsteuer der juristischen Personen und der sonstigen in § 1 I KStG als körperschaftsteuerfähig anerkannten Organisationen. Die Körperschaftsteuer 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.

Das Aufkommen der Körperschaftsteuer reicht bei weitem nicht an das Aufkommen der Einkommensteuer heran. Dies hängt u.a. zusammen mit Gewinnverlagerungen durch Großunternehmen ins Ausland (Konzernverrechnungspreise), die Vereinbarung hoher Gehälter für Gesellschafter-Geschäftsführer oder hohen Zinsen für Gesellschafter-Darlehen.

Die Gewinne von Körperschaften werden unmittelbar den Körperschaften zugerechnet und unabhängig von den Anteilseignern besteuert. Daraus folgt, dass bei Körperschaften, im Un-

terschied zu Mitunternehmerschaften, zwischen thesaurierten und ausgeschütteten Gewinnen unterschieden werden kann. Werden ausgeschüttete Gewinne bei der Körperschaft versteuert, stellt sich weiter das Problem der Doppelbelastung dieser Gewinne mit Ertragsteuern, weil eine Besteuerung dann sowohl auf der Körperschaftsebene als auch auf der Ebene der Anteilseigner erfolgt. Um dieses Problem zu lösen, ist zum 01.01.2001 – als Nachfolgeregelung zum Vollarrechnungsverfahren – das sogenannte Halbeinkünfteverfahren eingeführt worden. Ausgeschüttete Gewinne unterliegen danach beim Anteilseigner nur dem halben Steuersatz; ist der Anteilseigner seinerseits eine Körperschaft, bleibt die Ausschüttung steuerfrei (§ 3 Nr. 40 EStG; Streichung der §§ 27 - 47 KStG).

Wie die ESt ist die KSt eine Jahressteuer, die für jedes Kalenderjahr nach dessen Ablauf festgesetzt wird; Abweichendes gilt, wenn das Wirtschaftsjahr einer Körperschaft nicht mit dem Kalenderjahr identisch ist (§ 7 III / IV KStG). Nach § 30 Nr. 3 KStG entsteht die Körperschaftsteuer mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums. Nach § 31 I KStG sind auf die Durchführung der Besteuerung einschließlich der Anrechnung, Entrichtung und Vergütung der Körperschaftsteuer sowie der Erhebung von Zuschlagsteuern die Vorschriften des EStG entsprechend anzuwenden, soweit das KStG nichts anderes bestimmt.

1. Steuersubjekt

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist eine Gesellschaft, die eine bestimmte Rechtsform aufweist und deren Geschäftsleitung oder Sitz im Inland liegt.

Die in § 1 I KStG genannten Körperschaften sind streng im Sinne des Zivilrechts zu verstehen. Der Begriff "Körperschaft" stimmt im Kern mit dem zivilrechtlichen Begriff der juristischen Person überein (§ 1 I Nr. 4), geht aber darüber hinaus. Erfasst sind auch der nichtrechtsfähige Verein (§ 1 I Nr. 5) und – unabhängig von der Rechtsform – die Betriebe gewerblicher Art juristischer Personen des öffentlichen Rechts. Dieser in § 1 I Nr. 6 KStG verwandte Begriff ist der Gegenbegriff zu "Hoheitsbetriebe" (§ 4 V KStG), die nicht steuerpflichtig sind. Die Zuordnung zu einer dieser beiden Alternativen kann erhebliche Auswirkungen auf die Position privatwirtschaftlicher Wettbewerber haben. In der Gründungsphase einer GmbH ist zu unterscheiden zwischen der Vorgesellschaft (Zeitphase zwischen der notariellen Beurkundung des GmbH-Vertrags und ihrer Eintragung in das Handelsregister), in der eine Körperschaftsteuerpflicht besteht, und der nicht körperschaftsteuerpflichtigen Vorgründungsgesellschaft (Zeitphase bis zur notariellen Beurkundung).

Die Begriffe "Geschäftsleitung" und "Sitz" sind in den §§ 10, 11 AO definiert. Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung; der Begriff stellt auf tatsächliche Verhältnisse ab. Der Sitz wird rechtlich definiert, etwa durch Satzung oder Gesellschaftsvertrag.

Da § 1 I KStG Geschäftsleitung und Sitz mit dem Wort "oder" verknüpft, kann eine Körperschaft, deren Geschäftsleitung sich tatsächlich in Deutschland befindet, der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland nicht ausweichen, indem sie in ihren Statuten einen Auslandssitz festlegt.

Die Körperschaftsteuerpflicht endet nicht bereits mit der Löschung etwa einer GmbH im Handelsregister. Maßgebend ist vielmehr, ob die Körperschaft noch über bilanzierungsfähige Vermögensgegenstände verfügt (BFH BStBl. 1987 II, 308 und 312).

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind Körperschaften ohne Geschäftsleitung oder Sitz im Inland, soweit sie inländische Einkünfte haben (§§ 2 Nr. 1 KStG, 49 EStG, 23 III KStG [ermäßigter Steuersatz]). § 2 Nr. 2 KStG betrifft keine Sachverhalte mit Auslandsberührung, sondern Körperschaften, die im Katalog des § 1 I nicht enthalten sind, aber Einkünfte erzielen, die dem Steuerabzug unterliegen (z.B. Kapitalertragsteuer).

Anders als das EStG kennt das KStG persönliche Steuerbefreiungen. § 5 I listet in 22 Ziffern Körperschaften auf, die steuerbefreit sind, so politische Parteien und kommunale Wählervereinigungen (§ 5 I Nr. 7) oder gemeinnützige Organisationen (§ 5 I Nr. 9 KStG). Die Steuerbefreiung kann für alle Einkünfte gelten (subjektive Steuerbefreiung) oder für Einkünfte aus einem Teilbereich der Tätigkeit (partielle Steuerbefreiung), während die ESt nur Steuerbefreiungen einzelner Einnahmezuflüsse kennt (so § 3 EStG). Eine Ausnahme von der Steuerbefreiung regelt § 5 II KStG (Kapitalertragsteuer).

Eine besondere Figur des Unternehmenssteuerrechts ist die Organschaft. Sie liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen (Organträger) eingegliedert ist. Die Organschaft berührt die persönliche Steuerpflicht der Organgesellschaft nicht. Da ihr Einkommen aber nach § 14 KStG dem Organträger zugerechnet wird, ist die Organgesellschaft einkommenslos und kann deshalb nicht zur KSt herangezogen werden.

2. Steuerobjekt

Objekt der KSt ist das Einkommen der Körperschaft. Gemäß § 8 II KStG sind **alle** Einkünfte von Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zur Führung von Büchern verpflichtet sind [§§ 238 I, 6 I HGB, u.a. 13 III GmbH-Gesetz], Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine Differenzierung nach verschiedenen Einkunftsarten, wie in § 2 I EStG, findet insoweit nicht statt. Bei Körperschaften, die nicht nach den Vorschriften des HGB buchführungspflichtig sind, muss nach den Einkunftsarten des EStG differenziert werden. Dies wird im Folgenden vernachlässigt.

Bei den Kapitalgesellschaften kommt es demnach auf den Gewinn an. Dieser ist gemäß § 8 I KStG nach den §§ 4 ff. EStG zu ermitteln. § 5 I EStG verweist zu diesem Zweck grundsätzlich weiter auf die Vorschriften des Handelsbilanzrechts.