

Band 5

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Woldemar Wall/Heiko Schröder

Falltraining Körperschaftsteuer

4. Auflage

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
 **erlag**

Woldemar Wall/Heiko Schröder

Falltraining Körperschaftsteuer
Fälle und Lösungen zum Steuerrecht
Band 5

4. Auflage

2022
HDS-Verlag
Weil im Schönbuch

HDS
 **erlag**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.de> abrufbar

ISBN E-Book: 978-3-95554-786-8

ISBN Print: 978-3-95554-759-2

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2022 HDS-Verlag
www.hds-verlag.de
info@hds-verlag.de

HDS-Verlag Weil im Schönbuch

Die Autoren

Woldemar Wall, Diplom-Finanzwirt (FH), Lehrbeauftragter an der Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum, ist hauptamtlich in der Betriebsprüfung der sächsischen Finanzverwaltung tätig. Darüber hinaus ist er seit Jahren in der Steuerberaterausbildung und im Prüfungsausschuss der Steuerfachwirte in Sachsen tätig.

Heiko Schröder, Diplom-Finanzwirt (FH), hauptamtlicher Dozent an der Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum. Er ist seit Jahren in der Steuerberaterausbildung tätig.

Vorwort der 4. Auflage

Die Vertiefung von erlerntem Wissen anhand von Aufgaben aus den verschiedensten Teilgebieten der Körperschaftsteuer ist ein wesentlicher Baustein der steuerlichen Ausbildung in diesem Bereich.

Sie dient aber auch der Überprüfung von bereits erlernten Zusammenhängen. Damit soll den Lernenden und auch den Studierenden der Zugang zu dieser Rechtsmaterie erleichtert werden. Die Aufgaben in diesem Buch sind daher so gestaltet, dass anhand von einfachen Fällen ein Zugang zur Körperschaftsteuer erleichtert werden soll. Sie dienen aber auch der Darstellung von komplexen Einzelfällen, die die Verknüpfung der Körperschaftsteuer mit anderen Steuerrechtsgebieten, wie dem Bilanzsteuerrecht, der Umsatzsteuer oder auch dem internationalen Steuerrecht, aufzeigen sollen.

Das Buch bildet den Rechtsstand 01.06.2021 ab und basiert auf dem Körperschaftsteuergesetz i.d.F. der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl I 2002, 4144) zuletzt geändert durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021 (BGBl I 2021, 2050).

November 2021

Woldemar Wall/Heiko Schröder

Inhaltsverzeichnis

Die Autoren	V
Vorwort der 4. Auflage	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIII
1. Persönliche Steuerpflicht	1
1.1 Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht	1
Fall 1: Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht	1
Fall 2: Ausländische Körperschaften.	3
Fall 3: Gründung einer Kapitalgesellschaft.	4
Fall 4: Sitz und Geschäftsleitung.	6
Fall 5: Geschäftsleitung	7
Fall 6: Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.	9
Fall 7: Optionsmodell	12
1.2 Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht.	13
1.2.1 Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG)	13
Fall 1: Grundfall beschränkte steuerpflichtige Körperschaften (§ 2 Nr. 1 KStG)	13
Fall 2: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG	15
Fall 3: Zinseinkünfte, § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe c EStG	16
Fall 4: Einkünfte aus Kapitalvermögen/Dividende, § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG .	19
Fall 5: Betriebsstätteneinkünfte – § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG	21
Fall 6: Lizenzrechte – § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f und Nr. 6 EStG	26
1.2.2 Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 2 KStG)	29
Fall 1: Inländische Einkünfte mit Steuerabzug – § 2 Nr. 2 1. Halbsatz KStG	29
Fall 2: Wertpapierleihe – § 2 Nr. 2 2. Halbsatz KStG	30
2. Steuerbefreiungen	32
Fall 1: Rechtssubjekte.	32
Fall 2: Partielle Steuerpflicht	34
Fall 3: Abgrenzung zwischen Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	35
Fall 4: Beginn einer Steuerbefreiung	38
Fall 5: Beendigung einer Steuerbefreiung.	40
3. Einkommensermittlung	42
3.1 Grundfälle der Einkommensermittlung	42
Fall 1: § 2a Abs. 1 EStG	42

	Fall 2: Spendenabzug	43
	Fall 3: Spendenabzug – Alternative	45
	Fall 4: Verein	47
	Fall 5: GmbH	50
	Fall 6: Wirtschaftsjahr I	57
	Fall 7: Wirtschaftsjahr II	58
3.2	Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	60
	Fall 1: Gesellschafter gewährt der Gesellschaft ein Darlehen	60
	Fall 2: Gesellschafter gewährt Gesellschaft ein Darlehen zu einem überhöhten Zins	61
	Fall 3: Gesellschafter gewährt Gesellschaft ein Darlehen und verzichtet auf die Rückzahlung	64
	Fall 4: Gesellschafter gewährt Gesellschaft ein Darlehen und verzichtet auf die Rückzahlung II	66
	Fall 5: Gesellschaft erwirbt unbebautes Grundstück von Gesellschafter I	68
	Fall 6: Gesellschaft erwirbt verbilligt ein Grundstück vom Gesellschafter	70
	Fall 7: Pkw im Privatvermögen	72
	Fall 8: Pkw im Privatvermögen	73
	Fall 9: Pkw im Betriebsvermögen	75
	Fall 10: Pkw im Betriebsvermögen	77
	Fall 11: Pensionszusage	79
	Fall 12: Wertpapiere	84
	Fall 13: Optionsmodell	85
3.3	Berücksichtigung von Schuldzinsen	88
	Fall 1: Grundfall/kein Konzern	88
	Fall 2: Konzernfall – § 4h Abs. 2 Buchstabe c EStG	90
	Fall 3: Zinsvortrag – § 4h Abs. 1 S. 5 EStG	95
	Fall 4: EBITDA-Vortrag – § 4h Abs. 1 S. 3 EStG	99
3.4	Beteiligung an anderen Körperschaften	101
	Fall 1: Streubesitzdividende	101
	Fall 2: Dividende und steuerliches Einlagekonto	104
	Fall 3: Materielle Korrespondenz	106
	Fall 4: Dividenden aus dem Ausland und Steueranrechnung gem. § 26 KStG	108
	Fall 5: Veräußerung & Gewinnermittlung	111
	Fall 6: Veräußerung/Teilwertabschreibung/Verdeckte Gewinnausschüttung ...	114
	Fall 7: Gewinnminderungen in Zusammenhang mit Anteilen im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG	116
	Fall 8: Personengesellschaften/DBA	120
	Fall 9: Finanzdienstleistungsunternehmen	123
	Fall 10: Wertpapierleihe	125
3.5	Verlustabzug bei Körperschaften	127

Fall 1: Schädlicher Beteiligungserwerb gem. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG	127
Fall 2: Schädlicher Beteiligungserwerb gem. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG	130
Fall 3: Stille Reserven – mit positivem steuerlichen Eigenkapital	132
Fall 4: Stille Reserven mit negativem steuerlichen Eigenkapital	134
Fall 5: Konzernklausel/§ 8c Abs. 1 S. 4 KStG	137
Fall 6: Konzernklausel/§ 8c Abs. 1 S. 4 KStG	138
Fall 7: Gleichgerichtete Interessen/§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG	139
Fall 8: Veräußerungsketten/Erwerberkreis.	140
Fall 9: Schädlicher Beteiligungserwerb	141
Fall 10: Grundfall Sanierungsklausel – Einlage.	143
Fall 11: Branchenwechsel.	145
Fall 12: Lohnsummenregelung	147
Fall 13: Zusammenfassendes Beispiel	150
Fall 14: Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d Abs. 1 KStG	154
Fall 15: Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d Abs. 1 KStG	156
Fall 16: Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d Abs. 1 KStG	156
Fall 17: Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d Abs. 1 KStG	158
4. Sonderfälle der Einkommensermittlung	162
4.1 Liquidation	162
Fall: Liquidation einer Tochtergesellschaft	162
4.2 Organschaft	176
Fall 1: Voraussetzungen einer Organschaft	176
Fall 2: Organschaft & steuerfreie Einkünfte	183
Fall 3: Organschaft und Ausgleichsposten	193
4.3 Ausländische Einkünfte	199
Fall 1: Unternehmenseinkünfte, Art. 7 DBA	199
Fall 2: Lizenzcinnahmen aus dem Ausland, Art. 12 DBA	203
4.4 Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands	206
Fall: Steuerentstrickung	206
5. Eigenkapitalsachverhalte	209
Fall 1: Grundfall	209
Fall 2: Verwendungsreihenfolge	211
Fall 3: Bindungswirkung der Steuerbescheinigung, § 27 Abs. 5 KStG	214
Fall 4: Umwandlung von Rücklagen, § 28 Abs. 1 KStG	219
Fall 5: Kapitalherabsetzung (§ 28 Abs. 2 KStG)	224
Fall 6: Down-stream-merger (§ 29 KStG)	229
6. Rechtsfolgen beim Gesellschafter	231
Fall 1: Gesellschafter erhält eine offene Gewinnausschüttung	231

Fall 2: Gesellschafter erhält eine verdeckte Gewinnausschüttung	233
Fall 3: Gesellschaft gewährt dem Gesellschafter ein Darlehen	236
Fall 4: Gesellschafter erhält eine verdeckte Gewinnausschüttung und zahlt diese zurück.	239
Fall 5: Gesellschaft veräußert Waren verbilligt an den Gesellschafter	241
Fall 6: Gesellschafter vermietet Grundstück verbilligt an Gesellschaft	243
Fall 7: Gesellschafter erhält unangemessene Tantieme	246
Fall 8: Gesellschafter erhält unangemessene Tantieme und verzichtet auf die Auszahlung.	249
Fall 9: Gesellschafter veräußert Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft zu einem überhöhten Preis	252
Fall 10: Gesellschafter veräußert Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft zu einem verbilligten Preis	255
Fall 11: Verdeckte Gewinnausschüttung ohne Zufluss beim Gesellschafter	257
Fall 12: Hans Wurst Sp.z.o.o.	261
 7. Komplexe Fälle.	266
Fall 1: LBB-GmbH	266
Fall 2: Mühlen-GmbH	274
Fall 3: Petit souris SA	287
Fall 4: Neustädter-Galerie GmbH	299
Fall 5: Schachfiguren Dresden GmbH	320
Fall 6: Erwerb eigener Anteile	339
Fall 7: Tanzhaus GmbH	349
 8. Übungsklausuren	373
 Weitere Bücher des HDS-Verlags	375
Stichwortverzeichnis	381

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
Abs.	Absatz
a.F.	alte(r) Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
AnfG	Anfechtungsgesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
AV	Anlagevermögen
BA	Betriebsausgaben
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesfinanzministerium
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
e.G.	eingetragene Genossenschaft/eingetragene Gesellschaft
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhinweise
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e.V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
ff.	fortfolgende

FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
GAV	Gewinnabführungsvertrag
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
H	Hinweis
HB	Handelsbilanz
HGB	Handelsgesetzbuch
HS	Halbsatz
i.d.F.	in der/dieser Fassung
i.H.d.	in Höhe des/der
i.H.v.	in Höhe von
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i.R.d./i.R.e.	im Rahmen des/der/einer
i.S.d.	im Sinne des/der
i.V.m.	in Verbindung mit
i.Z.m.	im Zusammenhang mit
KapErhStG	Kapitalerhöhungssteuergesetz
KapESt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
Kj.	Kalenderjahr
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuerhinweis
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
LStH	Lohnsteuerhinweise
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
lt.	laut
Ltd.	Limited
m.E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen

Nr.	Nummer
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD MA	OECD Musterabkommen 2010
o.g.	oben genannte/r/s
OG	Organgesellschaft/Obergeschoss
OHG	Offene Handelsgesellschaft
p.a.	per anno
PartG	Parteiengesetz
RL	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Satz/Seite
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
sog.	sogenannt(e)
SolZ	Solidaritätszuschlag
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
StB	Steuerbilanz
StGB	Strafgesetzbuch
SV	Sachverhalt
Tz.	Teilziffer/Textziffer
u.a.	unter anderem
UrhG	Urheberrechtsgesetz
UStAE	Erlass zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes
UStG	Umsatzsteuergesetz
u.U.	unter Umständen
UV	Umlaufvermögen
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung
VZ	Veranlagungszeitraum
Wj.	Wirtschaftsjahr
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
zzgl.	zuzüglich

1. Persönliche Steuerpflicht

1.1 Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Fall 1: Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Die nachfolgenden Gebilde haben ihren Sitz bzw. ihre Geschäftsleitung im Inland.

- a) Autobauer AG.
- b) Wirtschaftsprüfungs-GmbH.
- c) Dachdecker-Einkaufsgenossenschaft e.G.
- d) Stadtwerke Dresden.
- e) Gas-Kraftwerk-KG, Publikums-KG mit 2.000 Kommanditisten.
- f) Sportverein Striesen e.V.
- g) Internet-Provider KGaA.
- h) Klempnerei GmbH & Co. KG.
- i) Gerechtigkeits-Partei.

Aufgabe: Beurteilen Sie bei den vorgenannten Gebilden die ertragsteuerliche Rechtsfähigkeit!

Lösung:**a) Autobauer AG**

Die Autobauer AG ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Dabei wird die Rechtsform der AG, direkt im § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG genannt.

b) Wirtschaftsprüfungs-GmbH

Die Wirtschaftsprüfungs-GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Rechtsform der GmbH wird im § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausdrücklich genannt.

c) Dachdecker-Einkaufsgenossenschaft e.G.

Die Dachdecker-Einkaufsgenossenschaft e.G. ist als eingetragene Genossenschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Dabei wird die Rechtsform der Genossenschaft, direkt im § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG genannt.

d) Stadtwerke Dresden

Bei der Stadt Dresden handelt es sich um eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Diese unterliegt in ihrer Gesamtheit nicht der Besteuerung. Soweit die Stadt Dresden aber eine wirtschaftliche Betätigung aufnimmt, ist eine Körperschaftsteuerpflicht zu prüfen. Wird die Tätigkeit im Rahmen einer Kapitalgesellschaft durchgeführt, liegt eine Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG vor, da sich Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland befinden. Wird nicht die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft genutzt, sondern betreibt die juristische Person des öffentlichen Rechts die wirtschaftliche

Tätigkeit selbst, so ist ein Betrieb gewerblicher Art nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG zu prüfen. Im vorliegenden Fall, ist ein solcher zu bejahen (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG), da § 4 Abs. 3 KStG die Versorgungsbetriebe den Betrieben gewerblicher Art zuordnet. Daneben liegt eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen vor, die sich aus der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts heraushebt (§ 4 Abs. 1 KStG).

e) Gas-Kraftwerk-KG

Bei der Gas-Kraftwerk-KG handelt es sich um eine Kommanditgesellschaft i.S.d. § 161 HGB. Somit liegt eine Personenhandelsgesellschaft vor, die nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, da sie eine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG ausübt. Die Gesellschafter der KG erzielen gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, da sie als Mitunternehmer anzusehen sind. Die KG selbst unterliegt weder nach § 1 Abs. 1 KStG, noch nach § 2 KStG der Besteuerung. Hinsichtlich der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer, gilt sie jedoch als Steuerschuldner (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG, § 2 Abs. 1 UStG). Für Veranlagungszeiträume ab 2022 ist eine Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG denkbar.

f) Sportverein Striesen e.V.

Der Sportverein Striesen e.V. ist als eingetragener Verein eine Körperschaft des privaten Rechts und als Steuersubjekt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Es handelt sich um einen Verein, der ideelle Zwecke verfolgt (§ 21 BGB). Demnach ist eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zu prüfen. Darüber hinaus besteht eine sachliche Steuerbefreiung für die Mitgliedsbeiträge nach § 8 Abs. 5 KStG.

g) Internet-Provider KGaA

Bei der KGaA handelt es sich um eine der AG vergleichbare Rechtsform (§§ 278 ff. AktG). Dies gilt auch, wenn eine natürliche Person als Komplementär der Gesellschaft auftritt. Die KGaA ist als Kapitalgesellschaft im § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG genannt und demnach unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, da sich Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland befinden. Der Gewinnanteil des Komplementärs ist den gewerblichen Einkünften i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG zuzuordnen. Um in diesem Falle eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden, regelt insoweit § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG den Betriebsausgabenabzug im Hinblick auf den Gewinnanteil des Komplementärs bei der KGaA.

h) Klempnerei GmbH & Co. KG

Bei der Klempnerei GmbH & Co. KG handelt es sich um eine Kommanditgesellschaft i.S.d. § 161 HGB. Somit liegt eine Personenhandelsgesellschaft vor, die nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, da sie eine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG ausübt. Die Gesellschafter erzielen gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, da sie als Mitunternehmern anzusehen sind. Die KG selbst unterliegt weder nach § 1 Abs. 1 KStG, noch nach § 2 KStG der Besteuerung. Hinsichtlich der Gewerbe- und der Umsatzsteuer, gilt sie jedoch als Steuerschuldner (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG, § 2 Abs. 1 UStG). Die als Komplementär auftretende GmbH unterliegt jedoch als Kapital-

gesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG der Körperschaftsteuer. Sie ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, da sich Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland befinden. Für Veranlagungszeiträume ab 2022 ist eine Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG denkbar.

i) Gerechtigkeits-Partei

Es handelt sich um eine Partei i.S.d. § 2 PartG. Demnach besteht für diese Vereinigung von Bürgern eine Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Es ist allerdings die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG zu prüfen.

Fall 2: Ausländische Körperschaften

Die Build a Building S.a.r.l. hat ihren Sitz in Mersch (Luxemburg) und ihre Geschäftsleitung in München. Sie verwirklicht ausschließlich im Inland verschiedene Bauprojekte. Zum 01.01.2021 verlegt die Build a Building S.a.r.l. ihren Sitz nach München. Dabei werden die deutschen Vorschriften zum Handels- und Gesellschaftsrecht beachtet.

Aufgabe: Beurteilen Sie die Körperschaftsteuerpflicht!

Lösung:

Für ausländische Gesellschaften ist zunächst die gesellschaftsrechtliche Struktur zu untersuchen. Dabei ist ein Vergleich mit den vorhandenen deutschen Gesellschaften zu ziehen (H 2 „Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich“ KStH).¹ Dabei ist auch § 3 Abs. 1 KStG zu beachten. Diese Vorschriften sieht eine Körperschaftsteuerpflicht vor, wenn eine Besteuerung nach den §§ 1, 2 KStG oder einem anderen Gesetz (insbesondere dem Einkommensteuergesetz) bei keiner Person erfolgt. Die Rechtsfähigkeit nach dem ausländischen Zivil- und Steuerrecht ist in diesen Fällen nachrangig.

Bis zur Verlegung des Sitzes nach München gilt die sogenannte Gründungstheorie. Demnach beurteilt sich bei einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland, die Rechtsfähigkeit nach dem Recht des ausländischen Staates am Ort des Sitzes (§ 11 AO). Demnach handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, da die S.a.r.l. mit einer deutschen GmbH vergleichbar ist. Die Körperschaftsteuerpflicht bestimmt sich damit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Die Geschäftsleitung (§ 10 AO) befindet sich in München, also im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG). Damit ist eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG zu prüfen.

Nach der Verlegung des Sitzes nach München (§ 11 AO) ist durch den vorzunehmenden Typenvergleich festzustellen, dass die Build a Building S.a.r.l. eine einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbare Struktur hat (H 2 „Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich“ KStH). Weiterhin hat die Gesellschaft durch die Eintragung in das inländische Handelsregister ihre Rechtsfähigkeit erlangt. Sie ist daher nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, da sich Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland befinden und ein Rechtssubjekt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG vorliegt.

¹ Vgl. Tabelle 1 und 2 zum BMF Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076.

Der inländischen Besteuerung unterliegen die Welteinkünfte (§ 1 Abs. 2 KStG). Etwaige Doppelbesteuerungsabkommen sind allerdings zu beachten.

Fall 3: Gründung einer Kapitalgesellschaft

Henry Morsch hat seit Jahren eine Anstellung in einer kleinen Tischlerei in Neustadt (Deutschland). Nachdem er erfolgreich seine Meisterprüfung bestanden hat, beschließt er künftig seine eigenen Wege zu gehen. Er kündigt seine Festanstellung zum 28.02.2021 und gründet sein eigenes Unternehmen. Um eventuelle Risiken für sein Privatvermögen zu minimieren, wählt er nach Rücksprache mit seinem Steuerberater, am 10.03.2021, die Rechtsform einer GmbH. Der Gesellschaftsvertrag wird am 20.04.2021 bei einem ortsansässigen Notar beurkundet. Neustadt ist nach dem Gesellschaftsvertrag auch der Sitz der Gesellschaft. Gleichzeitig wird Morsch zum alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer bestellt. Das Wirtschaftsjahr soll dem Kalenderjahr entsprechen. Die Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister erfolgt am 01.05.2021. Morsch hatte die Zeit zwischen seiner Kündigung und der Eintragung sinnvoll mit der Suche nach geeigneten Räumlichkeiten, dem Erwerb von notwendigen Maschinen und dem entsprechenden Rohmaterial verbracht. Dabei entstanden ihm die nachfolgenden Aufwendungen:

- 01.03.–20.04.2021 1.000 €
- 20.04.–30.04.2021 3.000 €

Erste Umsätze erzielt das Unternehmen im Mai 2021. Der Gewinn für den Zeitraum 01.05.–31.12.2021 beträgt 20.000 €.

Aufgabe: Beurteilen Sie die Steuerpflicht nach dem KStG, GewStG und UStG!

Lösung:

Bei der GmbH handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, deren Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) liegt. Demnach besteht eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Sämtliche in- und ausländischen Einkünfte unterliegen der Besteuerung (§ 1 Abs. 2 KStG). Fraglich ist hier, der Beginn der Steuerpflicht.

Ihre Rechtsfähigkeit erlangt die GmbH nach § 11 Abs. 1 GmbHG erst mit der Eintragung im Handelsregister (hier: 01.05.2021). Demnach besteht spätestens ab diesem Zeitpunkt eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Der Zeitraum zwischen notarieller Beurkundung des Gesellschaftsvertrages und der Eintragung in das Handelsregister (= Vor-gesellschaft) wird ebenfalls bereits der Körperschaft zugerechnet. Demnach unterliegt auch dieser Zeitraum (20.04.–01.05.2021) der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Voraussetzung für diese Zuordnung, ist die tatsächliche Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister (H 1.1 „Beginn der Steuerpflicht“ KStH). Der Zeitraum bis zur notariellen Beurkundung (bis 20.04.2021) ist der späteren Kapitalgesellschaft nicht zuzurechnen. In diesem Zeitraum erfolgt eine Besteuerung bei den späteren Anteilseignern im Rahmen eines Einzel- oder Personenunternehmens (H 1.1 „Vorgründungsgesellschaft“ KStH).

Die GmbH erzielt als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsge-

sellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 Abs. 1 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG und § 140 AO). Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht (§ 7 Abs. 4 KStG). Im vorliegenden Fall entsteht durch die Gründung im Jahr 2021 allerdings ein Rumpfwirtschaftsjahr. Der Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres wird jedoch ebenfalls im Veranlagungszeitraum 2021 besteuert.

Der ermittelte Gewinn für den Zeitraum 01.05.–31.12.2021 ist um die Aufwendungen des Zeitraumes 20.04.–01.05.2021 zu vermindern. Der maßgebliche Gewinn beträgt daher 17.000 € (= 20.000 € ./ 3.000 €).

Für den Zeitraum bis zur notariellen Beurkundung ist das Vorliegen von gewerblichen Einkünften i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu prüfen. Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG dürften gegeben sein. Die entstandenen Aufwendungen i.H.v. 1.000 € dürfen daher nicht bei der GmbH abgezogen werden, sondern sind bei Morsch im Rahmen seiner Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Die Gewerbesteuerpflicht beginnt für die GmbH grundsätzlich mit Eintritt der Rechtsfähigkeit (hier: 01.05.2021; § 2 Abs. 2 GewStG, R 2.5 Abs. 2 S. 1 GewStR). Der Zeitraum der Vorgesellschaft kann im vorliegenden Fall nicht der GmbH zugeordnet werden, da die GmbH in diesem Zeitraum ihre nach außen gerichtete gewerbliche Tätigkeit noch nicht aufgenommen hatte (R 2.5 Abs. 2 S. 3 GewStR).

Reine Vorbereitungshandlungen begründen die Gewerbesteuerpflicht noch nicht.

Die Eigenschaft als Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG hat auch eine juristische Person, wenn sie eine gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt. Eine gewerbliche Betätigung liegt vor, wenn eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen vorliegt. Die Selbständigkeit liegt bei einer juristischen Person regelmäßig vor, es sei denn es handelt sich um eine Organgesellschaft i.S.d. § 2 Abs. 2 UStG. Im vorliegenden Fall werden auch nachhaltig Einnahmen erzielt. Demnach ist die GmbH ab dem Tag ihrer Rechtsfähigkeit (01.05.2021) als Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG anzusehen. Ferner wird auch die Tätigkeit der Vorgesellschaft der späteren Kapitalgesellschaft zugerechnet, da eine Unternehmereigenschaft vorliegt und die Gesellschaft auch im Handelsregister eingetragen wird. Die Eigenschaft als Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG beginnt somit ab dem 20.04.2021. Die bis zu diesem Zeitpunkt anfallenden Aufwendungen sind wiederum dem Morsch zuzurechnen. Beim ihm hat für den Zeitraum bis zum 19.04.2021 eine eigenständige Prüfung der Unternehmereigenschaft i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG zu erfolgen.

Fall 4: Sitz und Geschäftsleitung

Die Feuerfrei-GmbH stellt Pyrotechnik für den professionellen Bereich sowie für die Heimanwendung her und vertreibt diese. Sie hat:

- a) ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Dresden,
- b) ihren Sitz in Prag und ihre Geschäftsleitung in Dresden,
- c) ihren Sitz in Dresden und ihre Geschäftsleitung in Prag,
- d) ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Prag.

Aufgabe: Beurteilen Sie die Körperschaftsteuerpflicht!

Lösung:

Bei der GmbH handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und damit dem Grunde nach um ein Rechtssubjekt, welches unter das KStG fällt. Weitere Voraussetzung ist nach dem Gesetzestext allerdings, dass sich die Geschäftsleitung oder der Sitz der Gesellschaft im Inland befinden.

- a) Die Geschäftsleitung (§ 10 AO) und der Sitz (§ 11 AO) der Gesellschaft befinden sich in Dresden (= Inland, § 1 Abs. 3 KStG). Demnach liegt eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Dieser unterliegen alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 KStG).
- b) Die Gesellschaft hat ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) in Dresden (= Inland). Der Sitz (§ 11 AO) der Gesellschaft ist hingegen Prag (= Ausland). Die Voraussetzungen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sehen vor, dass nur ein Kriterium erfüllt sein muss. Demnach muss sich entweder die Geschäftsleitung **oder** der Sitz der Gesellschaft im Inland befinden. Aufgrund des Ortes der geschäftlichen Oberleitung im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG), ist die GmbH unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Es unterliegen alle in- und ausländischen Einkünfte der Besteuerung (§ 1 Abs. 2 KStG). Allerdings sind eventuelle Beschränkungen durch Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten.
- c) Die Gesellschaft hat ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) in Prag (= Ausland). Der Sitz (§ 11 AO) der Gesellschaft ist hingegen Dresden (= Inland). Die Voraussetzungen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sehen vor, dass nur ein Kriterium erfüllt sein muss. Demnach muss sich entweder die Geschäftsleitung **oder** der Sitz der Gesellschaft im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) befinden. Aufgrund des Sitzes im Inland, ist die GmbH unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Es unterliegen alle in- und ausländischen Einkünfte der Besteuerung (§ 1 Abs. 2 KStG). Allerdings sind eventuelle Beschränkungen durch Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten.
- d) In diesem Fall befinden sich sowohl Sitz wie auch Geschäftsleitung in Prag (= Ausland). Demnach liegt keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG), da keine der beiden Voraussetzungen erfüllt ist. Im nächsten Schritt ist eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 1 KStG zu prüfen. Diese ist nur dann und nur insoweit gegeben, als im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG erzielt werden. Hierbei ist die isolierende Betrachtungsweise zu

beachten (§ 49 Abs. 2 EStG), d.h. im Ausland belegene Merkmale werden nicht berücksichtigt, wenn hierdurch die Qualifizierung inländischer Einkünfte ausgeschlossen wird. Darüber hinaus ist ein ggf. bestehendes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu berücksichtigen.

Fall 5: Geschäftsleitung

Die Build a Building Ltd. erbringt Bauleistungen in ganz Europa. Sie hat ihren Sitz in London.

- a) Der Geschäftsführer übt seine Tätigkeit in angemieteten Büroräumen in München aus.
- b) Der Geschäftsführer übt seine Tätigkeit in seinem Einfamilienhaus in München aus.
- c) Der Geschäftsführer übt seine Tätigkeit in angemieteten Büroräumen in London aus.
- d) Der Geschäftsführer übt seine Tätigkeit in angemieteten Büroräumen in London aus. Ferner weist er auch seinen Vertreter bezogen auf die wesentlichen Entscheidungen an. Die verbliebenen Fragen entscheidet der Vertreter selbständig, von seinem Büro in München.
- e) Die Gesellschaft hat zwei Geschäftsführer. Geschäftsführer A ist allein geschäftsführungs- und vertretungsbefugt. Er geht seiner Tätigkeit in München nach. Geschäftsführer B ist nur zur gemeinschaftlichen Geschäftsführung mit A befugt. Sein Büro befindet sich in London.

Aufgabe: Beurteilen Sie die Körperschaftsteuerpflicht!

Lösung:

Bei der Build a Building Ltd. handelt es sich nach dem Rechtstypenvergleich² um eine Körperschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und damit dem Grunde nach um ein Rechtssubjekt, welches unter das KStG fällt. Weitere Voraussetzung ist nach dem Gesetzestext allerdings, dass sich die Geschäftsleitung bzw. der Sitz der Gesellschaft im Inland befindet. Der Sitz der Gesellschaft ist in London (= Ausland). Eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht kann nur noch durch einen inländischen Ort der Geschäftsleitung entstehen. Der Ort der Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der Ort der geschäftlichen Oberleitung.

- a) Der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) ist München (= Inland, § 1 Abs. 3 KStG), da sich hier die Büroräume des Geschäftsführers befinden. Ob diese angemietet sind oder im Eigentum stehen, ist dabei unbeachtlich. Demnach liegt eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Dieser unterliegen alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 KStG). Doppelbesteuerungsabkommen sind zu beachten.
- b) Das Einfamilienhaus des Geschäftsführers bildet den Ort der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO) ab, da in diesen Räumlichkeiten die wesentlichen geschäftlichen Entscheidungen getroffen werden. Eigene Büroräume der Gesellschaft sind damit für die Annahme eines Ortes der Geschäftsleitung nicht zwingend notwendig. Demnach liegt eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG vor, da sich

² Vgl. Tabelle 1 und 2 BMF vom 24.12.1999, IV B 4 – S1300-111/99, BStBl I 1999, 1076.

der Ort der Geschäftsleitung im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) befindet. Dieser unterliegen alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 KStG). Doppelbesteuerungsabkommen sind zu beachten.

- c) Der Ort der Geschäftsleitung ist London, da an diesem Ort die wesentlichen wirtschaftlichen Entscheidungen getroffen. Ob diese angemietet sind oder im Eigentum stehen, ist dabei unbeachtlich. Der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) ist damit im Ausland. Eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) ist zu verneinen, da sich weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland befinden. Im nächsten Schritt ist eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 1 KStG zu prüfen. Diese ist nur dann und nur insoweit gegeben, als die Gesellschaft im Inland inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG erzielt. Ferner ist ein ggf. abgeschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu beachten, wenn eine inländische Steuerpflicht besteht.
- d) Der Ort der Geschäftsleitung ist London, da an diesem Ort die wesentlichen wirtschaftlichen Entscheidungen getroffen. Es handelt sich um den Ort der geschäftlichen Oberleitung, da hier die zur Vertretung befugten Personen ihre unternehmerischen Entscheidungen treffen. Die Tätigkeit des Vertreters ist unbeachtlich. Der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) ist damit im Ausland. Eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) ist zu verneinen, da sich weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland befinden. Im nächsten Schritt ist eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 1 KStG zu prüfen. Diese ist nur dann und nur insoweit gegeben, als die Gesellschaft im Inland inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG erzielt. Ferner ist ein ggf. abgeschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu beachten, wenn eine inländische Steuerpflicht besteht.
- e) Bedient sich eine Körperschaft mehrerer Geschäftsführer an unterschiedlichen Orten, so ist auf die Tätigkeit des alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführers abzustellen. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist damit der Tätigkeitsort des Geschäftsführers A. Geschäftsführer B kann Entscheidungen nur zusammen mit Geschäftsführer A treffen. Sein Tätigkeitsort ist daher unbeachtlich.
- Der Ort der Geschäftsleitung ist damit München, da an diesem Ort die wesentlichen wirtschaftlichen Entscheidungen getroffen werden. Der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) ist damit im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG). Es liegt eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) vor. Dieser unterliegen alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 KStG). Doppelbesteuerungsabkommen sind zu beachten.

Fall 6: Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Stadt D erzielt Einnahmen aus den nachfolgenden Tätigkeiten:

- a) Parkuhren in der erweiterten Innenstadt,
- b) Verkauf von Strom und Wärme durch die Stadtwerke,
- c) Gewinnausschüttung aus der Beteiligung an der Messe GmbH,
- d) Gebühren für die Anmeldung, Ummeldung und die Ausgaben von Personaldokumenten,
- e) Eintrittsgelder für das stadt eigene Schwimmbad (Nutzung z.T. für die Öffentlichkeit gegen Entgelt und z.T. Nutzung für das Schulschwimmen),
- f) Gebühren aus der Abfallentsorgung,
- g) Einnahmen aus dem Betrieb des öffentlichen Nahverkehrs.

Aufgabe: Beurteilen Sie die Körperschaftsteuerpflicht.

Lösung:

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts unterliegt in ihrer Gesamtheit nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, da sie nicht zu den Rechtssubjekten gehört, die im § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 KStG aufgezählt werden. Zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören insbesondere die Gebietskörperschaften, aber auch Zweckverbände, Innungen oder Handwerkskammern. Übt die juristische Person eine wirtschaftliche Tätigkeit aus, ist eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der jeweiligen Tätigkeit zu prüfen (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Dabei ist die Frage zu klären, ob es sich um einen Betrieb gewerblicher Art i.S.d. § 4 KStG handelt. Eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht ist grundsätzlich für jede einzelne wirtschaftliche Betätigung gesondert zu prüfen (R 4.1 Abs. 3 S. 1 KStR). Daraus folgt, dass z.B. eine Verrechnung eines Verlustes aus einem Betrieb gewerblicher Art mit einem Gewinn aus einem anderen Betrieb gewerblicher Art nicht zulässig ist. Die juristische Person ist demnach mit jedem einzelnen Betrieb gewerblicher Art steuerpflichtig. Allerdings werden verschiedenartige Tätigkeiten zusammengefasst, wenn sie nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden (§ 4 Abs. 6 KStG, R 4.1 Abs. 3 S. 3 KStR). Daneben kann auch eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 2 KStG denkbar sein, soweit steuerabzugspflichtige Einkünfte erzielt werden.

Ein Betrieb gewerblicher Art liegt vor, wenn es sich um eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit handelt, Einnahmen erzielt werden und sich die Tätigkeit aus der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebt (§ 4 Abs. 1 S. 1 KStG). Negativ muss die Tätigkeit gegenüber den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abgegrenzt werden. Eine Gewinnerzielungsabsicht bzw. eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist dagegen nicht notwendig (§ 4 Abs. 1 S. 2 sowie § 8 Abs. 1 S. 2 KStG).

Eine Einrichtung i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 1 KStG liegt auch vor, wenn sich die Körperschaft des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG beteiligt (H 4.1 „Beteiligungen von jPöR an Personengesellschaften“ KStH). Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft führt dagegen nicht zu einem Betrieb gewerblicher Art (R 4.1

Abs. 2 S. 2 KStR). Hier liegt im Regelfall eine Vermögensverwaltung vor. Demnach kann nur eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Betracht kommen (§ 2 Nr. 2 KStG). Eine Ausnahme ist hier aber im Bereich der Betriebsaufspaltung denkbar. Für die Annahme einer Einrichtung ist eine gewisse wirtschaftliche Selbständigkeit notwendig. Hier kann auf den erzielten Jahresumsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG abgestellt werden. Überschreitet dieser die Grenze von 130.000 €, so liegt die wirtschaftliche Selbständigkeit im Regelfall vor (R 4.1 Abs. 4 S. 2 KStR).

Ferner muss die Betätigung nach dem Gesetzeswortlaut sich aus der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts herausheben. Hier kann ebenso auf den nachhaltig erzielten Jahresumsatz (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) der Betätigung abgestellt werden. Überschreitet dieser den Betrag von 35.000 €, so ist anzunehmen, dass diese Voraussetzung erfüllt ist (R 4.1 Abs. 5 S. 1 KStR). Das Verhältnis zwischen den erzielten Einnahmen des Betriebs gewerblicher Art zu den Gesamteinnahmen der Körperschaft ist hingegen unbeachtlich (R 4.1 Abs. 5 S. 3 KStR). Wird die vorgenannte Grenze unterschritten, so kann trotzdem ein Betrieb gewerblicher Art vorliegen, wenn die Körperschaft sich beispielsweise in einer Konkurrenzsituation zu einem privaten Unternehmen befindet (R 4.1 Abs. 5 S. 4, 5 KStR). Hinsichtlich der Beurteilung der Nachhaltigkeit ist auf die Wiederholungsabsicht abzustellen. Daher kann auch eine einmalige Betätigung einen Betrieb gewerblicher Art auslösen, wenn die Absicht besteht, bei einer gleichen Ausgangssituation eine Wiederholung durchzuführen (vgl. auch H 15.2 „Wiederholungsabsicht“ EStH).

Negativ abzugrenzen sind ferner die wirtschaftlichen Betätigungen, die in einer privatrechtlichen Form durchgeführt werden. Hier sind als Beispiel die Kapitalgesellschaften zu nennen. In diesen Fällen bestimmt sich die Körperschaftsteuerpflicht bereits nach § 1 Abs. 1 Nr. 1-4 KStG, R 4.1 Abs. 7 KStR. Die juristische Person des öffentlichen Rechts ist in diesen Fällen nur beschränkt steuerpflichtig nach § 2 Nr. 2 KStG.

- a) Bei den Einnahmen aus dem Betrieb der Parkuhren handelt es sich nicht um einen Betrieb gewerblicher Art, da diese Betätigung als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen ist, wenn der Betrieb im Rahmen der Straßenverkehrsordnung erfolgt (R 4.5 Abs. 4 KStR). Demgegenüber liegt ein Betrieb gewerblicher Art i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG vor, wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts ein öffentliches Parkhaus oder eine öffentliche Tiefgarage selbst betreibt. Die entgeltliche Überlassung von Stellplätzen an Bedienstete ist der Vermögensverwaltung zuzuordnen und führt daher ebenfalls nicht zu einem Betrieb gewerblicher Art.
- b) Die Herstellung von Strom und Wärme und die Versorgung der Bevölkerung mit diesen Gütern ist als nachhaltige wirtschaftliche Betätigung, die sich aus Gesamtbetätigung heraushebt, anzusehen. Daher liegt ein Betrieb gewerblicher Art vor (§ 4 Abs. 1 und 3 KStG).
- c) Die Beteiligung an der Messe GmbH stellt keinen Betrieb gewerblicher Art dar, da sich die Betätigung auf den Besitz der Beteiligung beschränkt (R 4.1 Abs. 2 S. 2 KStR). Hier liegt eine Vermögensverwaltung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts vor. Bei der Ausschüttung handelt es sich grundsätzlich um Einkünfte aus Kapitalver-

mögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Diese unterliegen der Kapitalertragsteuer (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) mit einem Steuersatz von 25 % (§ 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Die Höhe der Kapitalertragsteuer reduziert sich jedoch auf drei Fünftel (§ 44a Abs. 8 S. 1 EStG). Es handelt sich somit um steuerabzugspflichtige Einkünfte. Die Stadt D ist daher insoweit beschränkt körperschaftsteuerpflichtig nach § 2 Nr. 2 KStG. Eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer ist jedoch nicht vorzunehmen, da die Steuerpflicht mit dem Steuerabzug als abgegolten gilt (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

- d)** Bei der Tätigkeit im Einwohnermeldewesen einschließlich der Ausgabe von Personaldokumenten handelt es sich um eine hoheitliche Tätigkeit. Demnach liegt kein Betrieb gewerblicher Art vor (§ 4 Abs. 5 KStG). Es besteht keine Körperschaftsteuerpflicht.
- e)** Bei dem Betrieb des Schwimmbades handelt es sich um eine selbständige nachhaltige wirtschaftliche Betätigung, die sich aus der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts heraushebt. Es handelt sich weder um Vermögensverwaltung noch um eine Tätigkeit der Land- und Forstwirtschaft. Demnach liegt eine unbeschränkte Körperschaft im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG). Die Nutzung des Schwimmbades für Schulschwimmen stellt grundsätzlich eine hoheitliche Betätigung dar, da der Bildungsauftrag dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen ist. Die gemeinsame Nutzung des Schwimmbades sowohl für wirtschaftliche wie auch hoheitliche Zwecke, verhindert aber nicht die Einordnung als Betrieb gewerblicher Art (R 4.5 Abs. 5 KStR). Im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sind die dem hoheitlichen Bereich zuzuordnenden Aufwendungen auszuscheiden.
- f)** Der Bereich der Abfallentsorgung ist dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen, da insoweit öffentlichen Aufgaben erfüllt werden. Demnach liegt kein Betrieb gewerblicher Art und damit keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Abs. 1 und 3 KStG, R 4.5 Abs. 6 KStR).
- g)** Der Betrieb des öffentlichen Nahverkehrs stellt eine selbständige nachhaltige wirtschaftliche Betätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts dar (§ 4 Abs. 1 und 3 KStG, R 4.1 Abs. 4 und 5 KStR). Die Einnahmen unterliegen daher im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG).

Eine Zusammenfassung der vorgenannten Betriebe gewerblicher Art ist nur im Rahmen der Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG möglich. Demnach muss es sich um gleichartige Betriebe handeln, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine enge wechselseitige wirtschaftlich-technische Verflechtung haben. Dies gilt ebenfalls für Betriebe gewerblicher Art im Rahmen des § 4 Abs. 3 KStG (§ 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 3 KStG). Eine Zusammenfassung mit hoheitlichen Tätigkeiten ist nicht möglich (§ 4 Abs. 6 S. 2 KStG). Demnach kann die Betätigung im Rahmen der Stadtwerke und des öffentlichen Nahverkehrs zusammengefasst werden. Für eine Zusammenfassung des Schwimmbades mit den Stadtwerken

fehlen die Angaben zu einer eventuellen engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung.

Fall 7: Optionsmodell

Die nachfolgenden Personengesellschaften führen ihre Geschäftstätigkeit in Erfurt aus:

- a) Vermietungs-GbR,
- b) Sanitärgroßhandels-OHG,
- c) Erbengemeinschaft,
- d) Klempnerei-GmbH & Co. KG,
- e) Fleischerei Wurst & atyp. still,

Aufgabe: Beurteilen Sie die Möglichkeit einer Option zur Körperschaftsteuerpflicht!

Lösung:

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021 führte der Gesetzgeber die Option zur Körperschaftsteuerpflicht für Personengesellschaften ein. Aufgrund der gewählten Formulierung steht dieses Modell aber nur bestimmten Personengesellschaften offen.

- a) Die gesetzlichen Grundlagen zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts finden sich in §§ 705 ff. BGB. Die in § 1a Abs. 1 S. 1 KStG gewählte Formulierung schließt die GbR von der Anwendung des Optionsmodells aus, da hier lediglich auf Personenhandelsgesellschaften Bezug genommen wird. Letztlich müsste für die Anwendung des § 1a KStG zunächst die GbR in eine OHG umgewandelt werden, soweit die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind. Bis dahin ist die GbR transparent zu besteuern.
- b) Die gesetzlichen Grundlagen für die offene Handelsgesellschaft finden sich in §§ 105 ff. HGB. Es handelt sich um eine Personenhandelsgesellschaft. Damit ist die Option nach § 1a KStG möglich und die OHG unterliegt der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht.
- c) Mit dem Tod des Erblassers geht dessen Vermögen auf den/die Erben über (§ 1922 BGB). Sind mehrere Erben vorhanden, so entsteht gemeinschaftliches Vermögen aller Erben (§ 2032 BGB). Befindet sich ein Gewerbebetrieb im Nachlass, ist mit Eintritt des Erbfalles eine ertragsteuerliche Mitunternehmerschaft entstanden. Die einzelnen Miterben erzielen hieraus i.d.R. Einkünfte nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Es handelt sich bei der Erbengemeinschaft regelmäßig nicht um eine Personenhandelsgesellschaft. Damit ist die Option nach § 1a KStG nicht möglich und die Erbengemeinschaft ist transparent zu besteuern.
- d) Die gesetzlichen Grundlagen für die Kommanditgesellschaft finden sich in §§ 161 ff. HGB. Es handelt sich um eine Personenhandelsgesellschaft. Damit ist die Option nach § 1a KStG möglich und die KG unterliegt der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Die Beteiligung der GmbH als Komplementär, ist für die Beurteilung nach § 1a KStG nicht von Bedeutung.
- e) Die gesetzlichen Grundlagen für die stille Gesellschaft finden sich in §§ 230 ff. HGB. Im vorliegenden Fall liegt eine atypische stille Gesellschaft vor. Demnach trägt der stille

Gesellschafter Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative. Ertragsteuerlich erzielt er Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Es handelt sich aber nicht um eine Personenhandelsgesellschaft. Damit ist die Option nach § 1a KStG nicht möglich und die Mitunternehmerschaft ist transparent zu besteuern.

1.2 Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht

1.2.1 Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG)

Fall 1: Grundfall beschränkte steuerpflichtige Körperschaften (§ 2 Nr. 1 KStG)

Die Art Hotel Société à responsabilité limitée (entspricht einer deutschen GmbH) mit Sitz und Geschäftsleitung in Paris betreibt neben mehreren Hotels in Frankreich auch ein Fünfsternehotel in Leipzig. Neben dem Hotelgrundstück verfügt sie über ein weiteres kleines Gebäude am Rande der Stadt, welches sie an eine kleine private Kaffeerösterei für monatlich 1.000 € zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer vermietet.

Aufgabe: Wer ist Steuersubjekt und mit welchen Einkünften ist diese Person im Inland steuerpflichtig? Auf das DBA Deutschland-Frankreich ist nicht einzugehen.

Lösung:

Die Beurteilung der selbständigen Rechtsfähigkeit einer Gesellschaft richtet sich nach den Grundsätzen des internationalen Privatrechts, d.h. nach dem Recht des jeweiligen Staates, in dem die Gesellschaft gegründet wurde.

Eine andere Frage ist jedoch, ob eine rechtsfähige oder nicht rechtsfähige ausländische Gesellschaft in Deutschland selbst der Körperschaftsteuer unterliegt, damit der Gesellschafter nur mit den Ausschüttungen der Körperschaft steuerpflichtig ist oder aber der Gesellschafter als Mitunternehmer unmittelbar die Gewinne zugerechnet bekommt und deshalb der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer unterliegt. Diese Frage ist ausschließlich nach deutschem Steuerrecht zu klären. Im letzteren Falle werden die Sondervergütungen zunächst als Betriebsausgaben erfasst, anschließend jedoch als Sonderbetriebseinnahmen dem Gewinnanteil zugerechnet. Eine Übersicht hierzu ist dem BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) in dem Anhang 1/Tabelle 1 und 2 beigelegt³. Die Einordnung im Gründungsstaat nach dem ausländischen Zivilrecht bzw. Steuerrecht ist daher für die Besteuerung in Deutschland grundsätzlich nicht von Bedeutung. Die Qualifizierung erfolgt nach dem sogenannten Rechtstypenvergleich. In diesem Vergleich werden im Rahmen einer Gesamtbetrachtung die für die jeweilige ausländische Gesellschaft maßgeblichen Strukturen, welche sich aus den ausländischen Bestimmungen ergeben, und die getroffenen Vereinbarungen über die Organisation und die Struktur der Gesellschaft mit den wesentlichen Merkmalen einer deutschen Kapitalgesellschaft oder einer deutschen Personengesellschaft verglichen. Gesonderte Regelungen in den einzelnen Gesellschaftsverträgen werden hierbei in der Regel nicht berücksichtigt.

3 Vgl. H 1.1 „Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich“ KStH.

Nach dem Rechtstypenvergleich entspricht die s.a.r.l. einer deutschen GmbH und unterliegt damit grundsätzlich dem Körperschaftsteuerrecht.

Eine unbeschränkte Steuerpflicht besteht nicht, weil diese Gesellschaft in Deutschland über keinen Sitz (§ 11 AO) und keine Geschäftsleitung (§ 10 AO) verfügt. Sie ist nach § 2 Nr. 1 KStG beschränkt steuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 EStG erzielt. Im Rahmen der Qualifizierung sind die Besteuerungsmerkmale im Ausland außer Betracht zu lassen, bei deren Berücksichtigung inländische Einkünfte nicht anzunehmen sind (isolierende Betrachtungsweise, § 49 Abs. 2 EStG). § 8 Abs. 2 KStG kommt in diesen Fällen nicht zur Anwendung, weil keine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG besteht. Im Ergebnis führt dies dazu, dass die inländischen Einkunftsquellen ausschließlich nach den im Inland belegenen Besteuerungsmerkmalen einzuordnen sind. Eine Körperschaft kann demnach grundsätzlich alle in § 2 Abs. 1 EStG aufgeführten Einkünfte erzielen, wenn dies aufgrund der Art der Einkünfte nicht ausgeschlossen ist (zum Beispiel § 19 EStG).

Mit dem in Leipzig betriebenen Hotel erzielt die s.a.r.l. gewerbliche Einkünfte nach den §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Diese sind nur dann inländische Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG, wenn und soweit die s.a.r.l. für diese Tätigkeit im Inland über eine Betriebsstätte nach § 12 AO verfügt. Das Hotel stellt eine feste Geschäftseinrichtung dar. Die Verfügungsmacht über diese Einrichtung hat ausschließlich die s.a.r.l. Eine kurzfristige Überlassung an die Kunden des Hotels ist hierfür unerheblich. Die feste Geschäftseinrichtung dient ferner dem Unternehmen, weil die s.a.r.l. mit dieser Einrichtung die unternehmerische Tätigkeit ausübt.

Davon getrennt zu beurteilen ist die Vermietungstätigkeit i.Z.m. der Kaffeerösterei. Ist dieses Gebäude, bspw. aufgrund der Verwaltung durch das Hotel in Leipzig, ebenfalls der Betriebsstätte zuzuordnen, so liegen gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, wie oben dargestellt, vor. Kann eine Zuordnung zu einer im Inland belegenen Betriebsstätte gem. § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 und Abs. 5 AStG nicht erfolgen, so erzielt die s.a.r.l. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz im Inland nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Diese Einkünfte sind in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG aufgeführt. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass die Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften Vorrang nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 S. 1 EStG genießt. Daher erzielt die s.a.r.l. inländische gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG. Dies ist möglich, weil die s.a.r.l. mit einer Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG (hier einer deutschen GmbH) vergleichbar ist (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f S. 3 EStG).

Rechtsfolgen:

Die S.a.r.l. ist beschränkt steuerpflichtig mit den Einkünften aus dem Hotelbetrieb und der Vermietung. Da beide Einkünfte dem gewerblichen Bereich zuzuordnen sind, sind die Einkünfte der Gewinn nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Gewinnermittlung kann durch Betriebsvermögensvergleich oder nach § 4 Abs. 3 EStG erfolgen. Hierbei ist jedoch zu

beachten, dass eine im Ausland gegebene Buchführungspflicht oder eine freiwillig erstellte Bilanz gem. § 140 AO ebenfalls zu einer Bilanzierungspflicht im Inland führt.⁴

Fall 2: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Die Agra Evolution AG mit Sitz in Vaduz, Liechtenstein entwickelt neue Saatsorten, die weniger Wasser zum Gedeihen benötigen. Daneben besitzt sie mehrere Hektar Agrarland in der Magdeburger-Börde. Diese nutzt sie zur Herstellung und anschließenden Vermarktung verschiedenster alter Getreidesorten.

Aufgabe: Beschreiben Sie die Art und den Umfang der Einkünfte. Nach welchen Grundsätzen sind die Einkünfte zu ermitteln?

Abwandlung: Die Bewirtschaftung des Agrarlandes erfolgt durch die Gemeinde Schaan/Liechtenstein. Sie hatte die Flächen im Rahmen einer Erbschaft übernommen.

Auf ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist nicht einzugehen.

Lösung:

Die Agra Evolution AG verfügt im Inland weder über eine Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch über einen Sitz (§ 11 AO). Sie ist daher nicht unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 KStG. Sie wird aber beschränkt steuerpflichtig, wenn und nur insoweit als sie inländische Einkünfte bezieht (R 2 Abs. 1 S. 1 KStR).

Die Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen in der Magdeburger-Börde stellt grundsätzlich Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar. Diese wird im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) betrieben. Somit erzielt diese Körperschaft inländische Einkünfte nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Nur mit diesen inländischen Einkünften ist sie in Deutschland beschränkt steuerpflichtig nach § 2 Nr. 1 KStG. Alle im Ausland erzielten Einkünfte werden nicht berücksichtigt. § 8 Abs. 2 KStG ist nicht anzuwenden, da die Körperschaft nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.

Werden in Deutschland in diesem Zusammenhang bspw. Kapitaleinkünfte oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, so sind diese über die entsprechenden Subsidiaritätsklauseln ebenfalls im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte zu erfassen.

Die Einkünfteermittlung erfolgt ausschließlich nach deutschem Steuerrecht. Demnach könnte die Körperschaft grundsätzlich den Gewinn nach § 13a EStG ermitteln. Die Gewinnermittlung nach § 13a EStG kommt nur dann in Betracht, wenn keine gesetzliche Buchführungspflicht besteht (§ 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Hierbei ist m.E. zu beachten, dass nach § 140 AO auch ausländische Rechtsnormen eine Buchführungspflicht begründen können, weshalb letztlich der Gewinn wohl regelmäßig durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt werden muss. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit den Freibetrag nach § 13

⁴ Vgl. Tz. 3 BMF vom 16.05.2011, BStBl I 2011, 530; AEAO zu § 140 BMF vom 31.01.2013, BStBl I 2013, 118.

Abs. 3 EStG zu berücksichtigen, wenn die hierfür erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind (R 7.1 Abs. 2 S. 2 KStR).

Abwandlung:

Die Gemeinde Schaan ist eine ausländische juristische Person des öffentlichen Rechts. Sie verfügt ebenfalls nicht über eine Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder einen Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) und kann daher nicht unbeschränkt steuerpflichtig sein. Sie ist beschränkt steuerpflichtig, soweit sie inländische Einkünfte nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 EStG erzielt (R 2 Abs. 1 S. 1 KStR). Dies ist gegeben, weil die im Inland bezogenen Einkünfte land- und forstwirtschaftliche Einkünfte nach § 13 EStG darstellen und diese in § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG aufgeführt sind.

Die Gemeinde Schaan fällt jedoch nicht unter die Regelung des § 2 Nr. 2 KStG, weil hier von nur die Körperschaften erfasst werden, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht bereits unter die Regelung des § 2 Nr. 1 KStG fallen. Dies wird mit dem Zusatz „sonstige“ ausgedrückt. Somit kann von dieser Regelung nur eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts erfasst werden.

Hinsichtlich der Gewinnermittlungsart ist auf die Ausführungen zum Grundfall zu verweisen.

Fall 3: Zinseinkünfte, § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe c EStG

Die Geldsack AG mit Geschäftsleitung und Sitz in der Schweiz überlässt an ihren alleinigen Gesellschafter Gustav Glanz ein Darlehen in 2019 in Höhe von 1.000.000 € zur Finanzierung seiner Villa in Leipzig. Dieses Darlehen wurde mit einer Hypothek, welche im Grundbuch der Villa eingetragen wurde, abgesichert. Das Darlehen wurde mit 8 % verzinst. Den verbleibenden Betrag im Zusammenhang mit dem Erwerb der Villa in Höhe von 400.000 € finanzierte sie ebenfalls 2019 über einen Kontokorrentkredit. Da hier keine Sicherheiten eingeräumt wurden, betrug der Zinssatz angemessene 13 %. Tilgungen erfolgten bisher nicht. Die Zinsen für das Kalenderjahr 2020 wurden in 2020 vollständig beglichen.

Die Geldsack AG refinanzierte sich über ein Darlehen der Europäischen Zentralbank im Umfang von 1,4 Mio. € zu einem Zinssatz in Höhe von 2 %.

Aufgabe: In welchem Umfang erzielte die Geldsack AG im Inland steuerpflichtige Einkünfte im Veranlagungszeitraum 2020?

Sollte ein DBA zur Anwendung kommen, so ist das OECD Musterabkommen (OECD MA) zur Lösung heranzuziehen.

Lösung:

Die Geldsack AG (G AG) entspricht nach dem Rechtstypenvergleich einer deutschen Aktiengesellschaft (H 2 „Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich“ KStH). Sie ist im Inland beschränkt körperschaftsteuerpflichtig nach § 2 Nr. 1 KStG, da sie im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) weder über eine Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch über einen Sitz (§ 11 AO) verfügt, wenn sie inländische Einkünfte nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 49 Abs. 1 KStG

erzielt. Bei der Qualifizierung der inländischen Einkünfte ist die isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG) zu berücksichtigen. Danach bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten. Da § 8 Abs. 2 KStG mangels unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG nicht zur Anwendung kommt, kann die G AG grundsätzlich sämtliche Einkünfte erwirtschaften.

Die durch Gustav Glanz an die G AG entrichteten Zinsen stellen Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 EStG (Hypothekenzinsen) und § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (Zinsen für das Kontokorrentkonto) dar. Diese Zinsen stellen inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa EStG dar, wenn und nur soweit die Kapitalforderung durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. Die Zinserträge, die die G AG aus dem Hypothekendarlehen vereinnahmt, stellen demnach inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa EStG dar. Die Zinsen für den Kontokorrentkredit erfüllen diese Voraussetzungen (unmittelbare bzw. mittelbare Absicherung durch Grundbesitz bzw. Grundbesitz gleiche Rechte usw.) nicht, sodass insoweit keine inländischen Einkünfte vorliegen. Diesbezüglich erübrigt sich deshalb die weitere steuerrechtliche Prüfung, weil keine steuerbaren Einkünfte vorliegen.

Die für das Hypothekendarlehen entrichteten Zinsen unterliegen in Deutschland nicht dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 1 EStG, weil Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 EStG im § 43 EStG nicht aufgeführt sind.

Die G AG ist demnach verpflichtet, nach § 31 Abs. 1 KStG eine Steuererklärung einzureichen.

Da die G AG nun Kapitalerträge nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa EStG erzielt, sind diese nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG der Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG). Die Verpflichtung nach Schweizer Recht zur Erstellung einer Bilanz ist unerheblich, da sämtliche Einkünfte ausschließlich nach deutschem Recht zu ermitteln sind.

Die Körperschaftsteuer wird nach § 7 Abs. 1 KStG auf der Grundlage des zu versteuernden Einkommens berechnet. Dieses ist nach § 7 Abs. 2 KStG das Einkommen gem. § 8 Abs. 1 KStG vermindert um eventuelle Freibeträge nach § 24 und § 25 KStG. In diesem Falle kommen diese Freibeträge jedoch nicht in Betracht, da die Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

Ermittlungszeitraum ist das Kalenderjahr nach § 7 Abs. 3 S. 2 KStG. § 7 Abs. 4 KStG kommt nicht zur Anwendung, da die G AG nicht nach dem Handelsgesetzbuch zur Buchführung verpflichtet ist. Weil die G AG grundsätzlich sämtliche Einkünfte erzielen kann, ist § 8 Abs. 10 KStG zu beachten. Danach sind die Einkünfte, die keinem Steuerabzug unterlegen haben, in die Veranlagung einzubeziehen, weil § 2 Abs. 5b EStG ausdrücklich ausgeschlossen wurde. Des Weiteren ist die Verlustausgleichs- und die Verlustabzugsbeschränkung (§ 20 Abs. 6 EStG) und die Beschränkung zum Werbungskostenabzug nach § 20 Abs. 9 EStG

zu beachten, da diese beiden Absätze nur dann nicht zur Anwendung kommen sollen, wenn die Ausnahmen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 1 und Nr. 3 S. 1 EStG gelten. § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG kommt jedoch nicht zur Anwendung, weil Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 EStG hiervon nicht erfasst werden.

Einnahmen: $1.000.000 \text{ €} \times 8 \% =$	80.000,00 €
Werbungskosten § 9 EStG	0,00 €
Sparer-Pauschbetrag § 20 Abs. 9 EStG	./. 801,00 €
Einkünfte aus Kapitalvermögen	79.199,00 €
Tarifliche Körperschaftsteuer § 23 KStG 15 %	11.879,00 €
Solidaritätszuschlag § 3 Abs. 1 Nr. 1, § 4 SolZG⁵	653,39 €

Besteuerungsrecht nach dem Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung

Mit der Schweiz wurde ein Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung abgeschlossen⁶. Dieses gilt für Deutschland und die Schweiz ohne Einschränkungen (räumlicher Geltungsbereich).

Es erfasst aus deutscher Sicht auch die Körperschaftsteuer, da insoweit die Steuer auf den Ertrag erhoben wird (Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD MA, sachlicher Geltungsbereich).

Die G AG gilt als Person nach Art. 3 Abs. 1 Buchstabe a und b, Abs. 2 OECD MA i.V.m. § 1 KStG, da sie als Gesellschaft (aus deutscher Sicht – anwenderstaatsorientierte Auslegung) wie eine juristische Person der Besteuerung unterliegt. Sie ist in der Schweiz ansässig, weil sie in der Schweiz aufgrund ihrer Geschäftsleitung (§ 10 AO) und ihres Sitzes (§ 11 AO) im Rahmen einer unbeschränkten Steuerpflicht besteuert wird (Art. 4 Abs. 1 OECD MA). Sie erfüllt damit die Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 1 OECD MA (persönlicher Geltungsbereich).

Die Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 5 EStG stellen Zinseinkünfte nach Art. 11 Abs. 3 OECD MA dar. Das Besteuerungsrecht wird grundsätzlich der Schweiz nach Art. 11 Abs. 1 OECD MA zugewiesen. Deutschland als Quellenstaat hat jedoch ein eingeschränktes Besteuerungsrecht in Höhe von 10 % der Bruttoeinnahmen nach Art. 11 Abs. 2 OECD MA. Übersteigt die deutsche Körperschaftsteuer (inklusive Solidaritätszuschlag) die nach dem DBA zulässigerweise zu erhebende Quellensteuer, so wird der übersteigende Betrag nicht erhoben, d.h. es wird gleich der nach dem DBA zu erhebende Steuerbetrag festgesetzt.

Quellensteuersatz nach dem DBA: $80.000 \text{ €} \times 10 \% =$	8.000,00 €
Steuer nach der obigen Berechnung inklusive Solidaritätszuschlag	12.533,24 €

⁵ Ein Solidaritätszuschlag wird in voller Höhe erhoben, weil die Körperschaftsteuer von der Regelung des § 3 Abs. 3 SolZG nicht erfasst wird.

⁶ Vgl. BMF vom 18.01.2021, IV B 2 - S 1301/07/10017-12, BStBl I 2021, 265, Stand 01.01.2021.

Die deutsche Körperschaftsteuer wird, da sie die nach dem DBA zu erhebenden Betrag übersteigt, nur in Höhe von 8.000 € festgesetzt. Ein zusätzlicher Solidaritätszuschlag wird gem. § 5 SolZG nicht erhoben, weil der Solidaritätszuschlag ebenfalls vom Ertrag erhoben wird und damit das gleiche Schicksal wie die Körperschaftsteuer teilt.

Hinweis! § 50d EStG⁷ kommt in diesem Falle nicht zur Anwendung, weil ein Steuerabzug für diese Einkünfte, wie oben dargestellt, nicht vorgesehen ist. Der nach dem DBA für Deutschland bestehende Höchstbetrag (10 % der Bruttoeinnahmen) muss deshalb bei der Besteuerung der ausländischen Körperschaft bereits im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden.

Fall 4: Einkünfte aus Kapitalvermögen/Dividende, § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG

Die Fuentes S.p.A., Colico, Italien ist die alleinige Gesellschafterin der Touristik Service Leipzig GmbH beteiligt. Im Rahmen der Gesellschafterversammlung vom 01.04.2020 beschließt die Gesellschafterin den Jahresüberschuss des Wirtschaftsjahres 2019 in Höhe von 50.000 € auf neue Rechnung vorzutragen und den verbleibenden Betrag in Höhe von 80.000 € an die Gesellschafter auszuschütten.

Aufgaben: Welche steuerlichen Folgen sind aufgrund des oben geschilderten Sachverhaltes zu ziehen?

Gehen Sie davon aus, dass eine Steuerbelastung so weit wie möglich vermieden werden soll.

Welche Möglichkeiten bestehen, eine ggf. bestehende Steuerpflicht im Voraus zu vermeiden?

Lösung:

Der Gesellschafterbeschluss wirkt sich auf das Einkommen der TSL GmbH nicht aus, weil er erfolgsneutral zu buchen ist. Davon unabhängig sind durch die TSL GmbH ggf. Steuern für die Gesellschafterin einzubehalten, wenn und soweit, als die Gesellschafterin mit dieser Dividende in Deutschland steuerpflichtig ist.

Die Fuentes S.p.A. ist eine Kapitalgesellschaft, die nach italienischem Recht gegründet wurde. Sie entspricht nach dem Rechtstypenvergleich (H 2 „Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich“ KStH) einer AG in Deutschland. Sie verfügt in Deutschland weder über einen Sitz (§ 11 AO) noch über eine Geschäftsleitung (§ 10 AO). Sie ist deshalb nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Nach § 2 Nr. 1 KStG kann sie beschränkt steuerpflichtig sein, wenn sie inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG bezieht.

Die beschlossene Dividende ist ein Kapitalertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG. Diese Kapitalerträge stellen inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a Doppelbuchst. a EStG dar. Somit ist die Fuentes S.A. beschränkt steuerpflichtig. Die Steuer wird bei diesen inländischen Einkünften nach § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG durch einen Steuerabzug erhoben. Der Steuerabzug ist auch

⁷ Künftig (ab VZ 2022) ergibt sich das Antragsverfahren aus § 50c EStG.

dann vorzunehmen, wenn diese Dividenden i.R.d. Einkommensermittlung nach § 8b KStG grundsätzlich von der Besteuerung auszunehmen wäre.

Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger (Fuentis S.A.) zufließen. Sie ist im Zeitpunkt der Zahlung durch den Schuldner des Kapitalertrags (TSL GmbH) für die Steuerpflichtige (§ 44 Abs. 1 S. 1 EStG) einzubehalten und an das für die TSL GmbH zuständige Finanzamt bis zum 10. des folgenden Kalendermonats abzuführen. Dem Steuerabzug unterliegt der volle Kapitalertrag ohne jeden Abzug (§ 43a Abs. 2 S. 1 EStG). Er beträgt grundsätzlich 25 % des Bruttoertrages (§ 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag gem. § 3 Abs. 1 Nr. 5 und § 4 SolZG.

Wurde der Steuerabzug an der Quelle (durch die TSL GmbH) zutreffend vorgenommen, tritt die Abgeltungswirkung nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG ein. Eine Veranlagung dieser Dividende erfolgt anschließend nicht, sodass § 8b KStG nicht zur Anwendung kommen kann. Gleiches gilt für den Solidaritätszuschlag nach § 1 Abs. 3 SolZG.

Hinweis! Nach § 50d Abs. 1 S. 1 EStG ist der Steuerabzug auch dann vorzunehmen, wenn diese Dividenden nach § 43b EStG oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden können. Ein ggf. bestehender Anspruch kann im Rahmen eines Erstattungsverfahrens in Anspruch genommen werden. Die Schuldnerin der Vergütung kann sich nicht auf die Rechte der Steuerschuldnerin berufen (§ 50d Abs. 1 S. 13 EStG).

Erstattungsantrag 1. – § 44a Abs. 9 EStG

Gem. § 44a Abs. 9 EStG werden auf Antrag der Fuentes S.p.A. (§ 50d Abs. 1 S. 3 EStG) $\frac{2}{5}$ der Kapitalertragsteuer einschließlich des Solidaritätszuschlages erstattet, wenn im Übrigen die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG erfüllt werden. Diese sind erfüllt, wenn die Bruttoerträge der Fuentes S.p.A. aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, für die Zwischenschaltung der Fuentes S.p.A. wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorliegen und sie einen für den Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält. Der Nachweis hat durch die Fuentes S.p.A. zu erfolgen.

Hinweis! Diese Erstattung kann jede beschränkt steuerpflichtige Körperschaft beantragen, die die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG erfüllt. Die Ansässigkeit der Gesellschaft ist hierfür nicht von Bedeutung, weil durch die Erstattung das Steuerniveau der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften an das Steuerniveau der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften angeglichen wurde und somit eine Ungleichbehandlung vermieden wird.

Erstattungsantrag 2. – § 50d EStG (künftig § 50c EStG)

Darüber hinaus ist die Anwendung der Mutter-/Tochterrichtlinien (RL Nr. 90/435/EWG) zu prüfen. Diese hat ihre Umsetzung im nationalen Recht in § 43b EStG gefunden. Sind die Voraussetzungen erfüllt, wird die verbleibende Kapitalertragsteuer im vollen Umfang erstattet.

Die Gesellschafterin (Fuentes S.p.A.) ist eine Körperschaft i.S.d. Richtlinie (§ 43b Abs. 2 S. 1 EStG, vgl. Nr. 1 Buchstabe a, Anlage zu § 43b EStG). Sie ist im Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer ununterbrochen zwölf Monate lang zu mindestens 10 % an der deutschen Tochtergesellschaft (TSL GmbH, vgl. Nr. 1 Buchstabe f, Anlage zu § 43b EStG) beteiligt. Somit sind alle Voraussetzungen erfüllt. Die Kapitalertragsteuer wird deshalb auf Antrag im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Freistellungsbescheides (§ 50d Abs. 1 S. 3 EStG) durch das Bundeszentralamt für Steuern an die Fuentes S.p.A. erstattet, wenn die Steuerpflichtige auch die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG erfüllt (vgl. hierzu obige Ausführungen).

Anschließend hat die Dividende in Deutschland keiner Besteuerung mehr unterlegen. Auf die Prüfung des mit Italien abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wurde deshalb verzichtet.

Hinweis! Deutschland als Quellenstaat hätte nach Art. 10 Abs. 3 DBA Italien das Recht eine Quellensteuer in Höhe von 10 % der Bruttoerträge zu erheben. Dies ist wesentlich ungünstiger als die Regelung der Mutter-/Tochterrichtlinie.

Vermeidung eines Steuerabzugs durch die TSL GmbH

Von einem Quellensteuerabzug kann die TSL GmbH nur dann und nur insoweit Abstand nehmen, wenn ihr im Zeitpunkt der Zahlung der Dividende ein Freistellungsbescheid vorliegt (§ 50d Abs. 2 S. 1 und 5 EStG). Die Fuentes S.p.A. kann daher vor der Dividendenzahlung einen Antrag auf Freistellung gem. § 50d Abs. 2 S. 1 EStG stellen. Sind die Voraussetzungen wie in dem oben geschilderten Sachverhalt erfüllt, so kann nach dem Zugang des Freistellungsbescheides die TSL GmbH die Dividende ohne jeden Abzug an die Gesellschafterin ausschütten. Zu beachten ist hierbei, dass die Geltungsdauer des Freistellungsbescheides maximal 3 Jahre beträgt (ab dem Tag des Antragseingangs, § 50d Abs. 2 S. 4 EStG). Der Antrag ist deshalb alle drei Jahre erneut zu stellen.

Fall 5: Betriebsstätteneinkünfte – § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG

Die Hleb s.r.o. hat ihre Geschäftsleitung und den Sitz in Prag auf den Wenzelsplatz. Gegenstand des Unternehmens ist die Herstellung und der Vertrieb von tschechischen Backwaren. Aufgrund der neu eingeführten EU-Förderung investiert sie im Kalenderjahr 2019 zur Ausweitung ihres Umsatzes in eine neue Filiale in Chemnitz, Brückenstraße 10, die sie auch in das Handelsregister eintragen lässt. Aufgrund der zentralen Lage der Filiale erwirtschaftet sie seit der Gründung einen Gewinn.

Im Wirtschaftsjahr 2020 (entspricht Kalenderjahr 2020) gestaltet sich die Bilanz der Chemnitzer Niederlassung wie folgt:

Teilbilanz zum 31.12.2020 in T€		GuV für 2020 in T€	
AV	150	Kapital	121
UV	60	Bilanzgewinn	65
Bank, Chemnitz	10	Rückstellungen	40
Bank, Äthiopien	20	Bankdarlehen	15
Kasse	1		
	<u>241</u>		<u>241</u>
		Einnahmen Handel	650
		Zinsertrag Äthiopien, brutto	10
		Ausgaben	
		Material	200
		Löhne, SV	150
		Instandhaltung	50
		Sonst. BA	200
		Äthiopische Quellensteuer	./.
			2
		Jahresüberschuss	<u>58</u>

Da die deutschen Mehlpreise im Verhältnis zu den äthiopischen Preisen saisonabhängig um bis zu 40 % höher sind, kauft die Hleb s.r.o. nur die für Deutschland benötigten Rohstoffe direkt in Äthiopien ein. Hierzu unterhält sie in Äthiopien ein Bankkonto. Für das Kalenderjahr 2020 wurden zum 31.12.2020 auf diesem Bankkonto nach Abzug der äthiopischen „incom tax“ Zinserträge in Höhe von 8.000 € gutgeschrieben (zutreffend umgerechnet). Eine Steuerbescheinigung bzw. vergleichbare Unterlagen konnten nicht vorgelegt werden. Ein Ermäßigungsantrag kann in Äthiopien nicht gestellt werden.

Die Instandhaltungsaufwendungen betreffen die Hauptniederlassung in Tschechien. Sie wurden der deutschen Niederlassung zugeordnet, weil die Leistungen durch einen Chemnitzer Handwerker erbracht wurden. Alle weiteren Aufwendungen und Erträge, sowie die Verwaltungskosten wurden bereits zutreffend dem Stammhaus oder der Zweigniederlassung zugeordnet.

Aufgabe: Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen für den Veranlagungszeitraum 2020 und die eventuell anzurechnenden Steuerbeträge bzw. die dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte.

Soweit ein DBA anzuwenden wäre, ist das OECD Musterabkommen (OECD MA) zugrunde zu legen.

Alle Anträge gelten als gestellt. Die in Äthiopien entrichtete Steuer soll der deutschen Körperschaftsteuer entsprechen.

Lösung:

Die Hleb s.r.o. entspricht nach dem Rechtstypenvergleich einer deutschen GmbH.⁸ Sie verfügt im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) weder über eine Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch über einen Sitz (§ 11 AO). Soweit sie jedoch inländische Einkünfte gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 EStG bezieht, ist sie nach § 2 Nr. 1 KStG beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (R 2 Abs. 1 S. 1 KStR).

Bei der Qualifizierung der inländischen Einkünfte ist die isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG) zu berücksichtigen. Danach bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten. Da § 8 Abs. 2 KStG mangels unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG nicht zur Anwendung kommt, kann die Hleb s.r.o. grundsätzlich sämtliche Einkünfte erwirtschaften.

Im Kalenderjahr 2020 erzielt sie inländische gewerbliche Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG, da die im Inland eingetragene Zweigniederlassung (§§ 13 ff. HGB) eine Betriebsstätte nach § 12 S. 1 und S. 2 Nr. 2 AO darstellt.

Die im Inland erzielten Einkünfte stellen gewerbliche Einkünfte nach §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. 15 Abs. 1 EStG dar. Die Einkünfte sind der Gewinn nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Gewinnermittlung erfolgt gem. § 5 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich, weil die Hleb s.r.o. eine Bilanz freiwillig erstellt bzw. nach tschechischem Recht zur Buchführung verpflichtet ist und die Verpflichtung gem. § 140 AO auch auf die deutsche Gewinnermittlung durchschlägt.

Ein Steuerabzug ist für diese Einkunftsart nicht vorgesehen, deshalb wird die Körperschaftsteuer im Rahmen der Veranlagung erhoben. Deshalb hat die Hleb s.r.o. nach Ablauf des Kalenderjahres eine Steuererklärung einzureichen (§ 31 Abs. 1 KStG). Ermittlungszeitraum ist nach § 7 Abs. 4 KStG das Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßig Abschlüsse erstellt, weil die Hleb s.r.o. ein Handelsgewerbe betreibt und gleichzeitig in ein deutsches Handelsregister eingetragen ist.

DBA Recht

Mit Tschechien wurde ein DBA abgeschlossen. Laut Aufgabenstellung soll das DBA Tschechien dem OECD MA entsprechen. Dieses gilt für Deutschland und Tschechien ohne Einschränkungen (räumlicher Geltungsbereich). Das DBA erfasst gem. Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD MA die Steuern vom Ertrag. Aus deutscher Sicht fällt daher die Körperschaftsteuer einschließlich des Solidaritätszuschlags ebenfalls unter den Anwendungsbereich des Abkommens (sachlicher Geltungsbereich). Das DBA gilt gem. Art. 1 Abs. 1 OECD MA für Personen, die in einem oder in beiden Staaten ansässig sind. Die Hleb s.r.o. ist eine Gesellschaft, die aus deutscher Sicht (anwenderstaatsorientierte Auslegung) wie eine juristische Person besteuert wird (Art. 3 Abs. 1 Buchstabe a und b OECD MA i.V.m. Art. 3 Abs. 2 OECD MA und § 1 KStG). Ferner ist sie gem. Art. 4 Abs. 1 OECD MA in Tschechien ansässig, da sie

8 Vgl. Tabelle 1 BMF vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076, H 2 „Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich“ KStH.

dort aufgrund ihrer Geschäftsleitung bzw. ihres Sitzes der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Sie genießt daher den Abkommenschutz (persönlicher Geltungsbereich). Tschechien ist demnach der Ansässigkeitsstaat und Deutschland der Quellenstaat.

Die Hleb s.r.o. erzielt Einkünfte gem. Art. 7 Abs. 1 OECD MA aus sonstiger selbständiger Tätigkeit (Art. 3 Abs. 1 Buchstabe c, h, Abs. 2 OECD MA i.V.m. § 15 Abs. 2 und Abs. 1 Nr. 1 EStG – originäre gewerbliche Tätigkeit). Das Unternehmen wird zunächst in Prag betrieben (Art. 3 Abs. 1 Buchst. d OECD MA), weil die Person, die es betreibt (Firma Hleb s.r.o.), in Tschechien ansässig ist. Tschechien hat daher gem. Art. 7 Abs. 1 S. 1 1. Halbsatz OECD MA insoweit das Besteuerungsrecht, es sei denn, die unternehmerische Tätigkeit wird in Deutschland im Rahmen einer Betriebsstätte gem. Art. 5 OECD MA ausüben. Die in Chemnitz eingetragene Zweigniederlassung stellt eine Betriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 1 sowie Abs. 2 Buchstabe b OECD MA dar, da die Tätigkeit des Unternehmens hierdurch teilweise ausgeübt wird.

Gem. Art. 7 Abs. 1 S. 1 2. Halbsatz OECD MA wird daher Deutschland das Besteuerungsrecht insoweit zugewiesen, als die Einkünfte im Rahmen der dt. Betriebsstätte erwirtschaftet wurden.

Da das Unternehmen in Tschechien und in Deutschland betrieben wird, sind die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und das übernommene Risiko zuzuordnen (Art. 7 Abs. 2 OECD MA⁹). Da durch die Hleb s.r.o. die Einnahmen und Ausgaben bereits entsprechend zugeordnet wurden, ist eine weitere Korrektur nur insoweit erforderlich, als in der deutschen Bilanz Aufwendungen für die Instandhaltung der betrieblichen Räume in Tschechien enthalten sind, da diese Kosten durch das tschechische Stammhaus verursacht wurden.

Die in der deutschen Bilanz enthaltenen Zinserträge aus Äthiopien sind, da sie auf ein Guthaben entfallen, welches tatsächlich (funktional notwendiges Betriebsvermögen) der Betriebsstätte in Deutschland zuzuordnen ist, auch auf DBA Ebene Deutschland zuzurechnen (Art. 21 Abs. 2 OECD MA). Eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes erfolgt daher nicht.

Mit Äthiopien hat Deutschland kein DBA abgeschlossen. Das deutsche Besteuerungsrecht für die Zinserträge wird daher nicht eingeschränkt.

Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt grundsätzlich nach dt. Recht gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 50 Abs. 1 EStG. Hierbei werden nur die Betriebsausgaben berücksichtigt, die in wirtschaftlichen Zusammenhang mit der deutschen Betriebsstätte stehen (§ 50 Abs. 1 S. 1 EStG). Die Instandhaltungsaufwendungen für die betrieblichen Räume in Tschechien sind daher in Deutschland nicht abzugsfähig. Sie können nur in Tschechien berücksichtigt werden (siehe auch Art. 7 Abs. 2 OECD MA i.V.m. § 1 Abs. 5 AStG).

Soweit Quellensteuern als Betriebsausgabe verbucht wurden, dürfen diese gem. § 10 Nr. 2 KStG das Einkommen nicht mindern. Die äthiopische Quellensteuer ist daher wieder

9 In Deutschland wurde diese Regelung vollumfänglich in § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Buchst. b), Abs. 5 AStG und der BsBaV umgesetzt. Zur Anwendung vgl. VWG BsBa vom 22.12.2016, BStBl I 2017, 182.