

## Vorbemerkungen zu §§ 7–13

### Begriff und Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Autor: Dipl.-Finw. Markus **Suchanek**, Steuerberater,  
 Warth & Klein GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf  
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

#### Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. §§ 7–13 als allgemeine Einkommensermittlungsvorschriften .....	1	II. Systemunabhängige Grundkonzeption der allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften trotz diverser Veränderungsquellen .....	2

#### I. §§ 7–13 als allgemeine Einkommensermittlungsvorschriften 1

Die §§ 7–13 bilden das Erste Kapitel des Zweiten Teils des KStG und regeln die allgemeinen sachlichen und zeitlichen Grundlagen der Besteuerung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Maßstab der Leistungsfähigkeit, Abschnittsbesteuerung).

§ 7 definiert in Abs. 1 in Anlehnung an das EStRecht das zu versteuernde Einkommen als Bemessungsgrundlage für die KSt. Dessen Definition erfolgt durch Abs. 2 als das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25. Die Abs. 3 und 4 legen die zeitlichen Vorgaben der Besteuerung im Allgemeinen (Abs. 3) und für den begrenzten Adressatenkreis der HGB-Buchführungspflichtigen (Abs. 4) fest.

§§ 8–10 bilden den Kern der allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften. Sie regeln unter Neutralität der Einkommensverwendung die Einkommensermittlung von kstpf. Rechtsgebilden im Allgemeinen. Einen eigenen kstl. Einkommensbegriff enthält das KStG allerdings nicht. Die Einkommensermittlung erfolgt stattdessen über eine Verweisung auf die Vorschriften des EStG (§ 8 Abs. 1). Diese Verweisung zielt auf die Gleichheit der Besteuerungsgrundlagen für natürliche und juristische Personen ab (ebenso DJPW/GEIGER/KLINGEBIEL/WÖCHINGER, § 8 Rn. 2; GOSCH/ROSER, § 8 Rn. 14; ERNST & YOUNG/LANG, § 8 Rn. 13); es finden jedoch die Vorschriften des EStG keine Anwendung, die speziell auf die Ermittlung des Einkommens natürlicher Personen ausgerichtet sind (zB § 33 EStG). Der Grundsatz der Neutralität der Einkommensverwendung wird durch § 8 Abs. 3 Satz 1 zum Ausdruck gebracht; danach ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. In diesem Kontext sind auch die Regelungen zu vGA und Ausschüttungen auf

bestimmte Genussrechte in § 8 Abs. 3 Satz 2 zu sehen. Die vGA soll (vereinfacht gesagt) bestimmte Ausgaben oder nicht erzielte Einnahmen als Einkommensverwendung in Form einer Einkommensverteilung aufdecken (s. auch *OPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung*, 2004, 4 mwN); beabsichtigt ist damit die grundsätzliche Gleichheit der Besteuerungsgrundlagen von natürlichen und juristischen Personen. Systematisch oder fiskalisch bedingte Sonderregelungen für die Einkommensermittlung von KStSubjekten werden durch die §§ 8 Abs. 4–6, 8a–10 aufgestellt.

§ 11 enthält für den dort genannten Personenkreis Sondervorschriften für die Auflösung und Abwicklung (Liquidation) sowie für die Insolvenz (Abs. 7). Diese Sondervorschriften treffen abweichend von § 7 Abs. 3 anderweitige zeitliche Zuordnungsregelungen (Abs. 1, Ersetzung des Kj. als Besteuerungszeitraum durch den Abwicklungszeitraum) und stellen spezielle Gewinnermittlungsregelungen auf (Abs. 2–5).

§ 12 ordnet für den Fall des Verlusts der deutschen Besteuerungshoheit bzw. bei Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht in Abweichung vom geltenden Realisationsprinzip die Realisierung von stillen Reserven im Rahmen der Gewinnermittlung an.

§ 13 stellt Sonderregelungen für die Gewinnermittlung bei Beginn und Erlöschen einer StBefreiung auf, die der Sicherstellung der Besteuerung von stillen Reserven im Fall des Erlöschens bzw. deren Verhinderung im Fall des Beginns einer StBefreiung dienen sollen.

## 2 II. Systemunabhängige Grundkonzeption der allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften trotz diverser Veränderungsquellen

Das KStSystem hat im Laufe der Jahrzehnte verschiedene Änderungen erfahren.

**Strukturell stabile Grundkonzeption der körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlungsvorschriften:** Ausgehend von einem klassischen System erfolgte durch das KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445) der Übergang zum Anrechnungsverfahren. Dieses wurde wiederum durch ein modifiziertes klassisches System (so genanntes Halbeinkünfteverfahren) im Rahmen des StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) abgelöst. Trotz dieser systematischen Änderungen hat sich die Grundkonzeption der Einkommensermittlungsvorschriften, die auf das KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. I 1920, 393) zurückgehen, bis zum heutigen Tag nicht verändert. Die im Zeitablauf eingetretenen Änderungen sind lediglich punktueller Natur und auf systemimmanente Notwendigkeiten bzw. fiskalische Motivation zurückzuführen.

**Gesetzliche Änderungsquellen** der vergangenen Jahre sind im Wesentlichen:

► *Änderung aufgrund Internationalisierung:* Zur Stärkung des Holdingstandorts Deutschland wurde durch das StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) § 8b eingeführt, der eine StFreistellung für Einkünfte aus ausländ. Beteiligungen anordnete (Outbound-Gestaltungen). Der heutige § 8b hat seinen rein grenzüberschreitenden Charakter zwischenzeitlich verloren. Er ist nunmehr notwendiger Bestandteil des definitiv belastenden KStSystems und durch die Freistellung innerkonzernlicher Dividenden und Veräußerungsgel-

winne eine der zentralen Vorschriften der Gewinn-/Einkommensermittlung (s. auch § 8b Anm. 12).

► *Änderung aufgrund europarechtlicher Verwerfung:* Die ursprüngliche Konzeption des § 8a als reine Inboudvorschrift, der durch das StandOG v. 13.9.1993 (s.o.) in das KStG eingefügt wurde, ist durch die Rspr. des EuGH (EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00 [Lankhorst-Hohorst], GmbHR 2003, 44) verworfen worden. Aus diesem Grund erfolgte durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der BReg. zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG („Korb II-Gesetz“) v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14) die Ausdehnung seines Anwendungsbereichs auf reine Inlandssachverhalte. Durch diese Anwendungsbereichserweiterung stellt § 8a nunmehr eine zentrale Gewinn-/Einkommensermittlungsvorschrift mit Finanzierungsbezug für KapGes. dar.

► *Änderung wegen Missbrauchsabwehr:* Im Jahr 1986 hat der BFH die so genannte Mantelkaufrechtsprechung aufgegeben (BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308; v. 29.10.1986 – I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 310). Dies führte zu dem gesetzgeberischen Reflex (siehe hierzu BTDrucks. 11/2157, 171) in Gestalt der Einführung von § 8 Abs. 4, der somit zumindest historisch begründet eine besondere Missbrauchsvorschrift darstellt (ebenso BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, DStR 2006, 1076); der klare Missbrauchsabwehrcharakter ist seit der Änderung des § 8 Abs. 4 durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 1569; BStBl. I 1997, 928) zumindest „relativiert“ worden.

► *Änderungen durch richterrechtliche Fortentwicklung:* Weitere Veränderungen haben sich durch richterrechtliche Fortentwicklungen des Instruments der vGA ergeben. Konzeptionell ist hierbei jedoch nur die Aufgabe der sogenannten Einheitsdefinition (durch BFH v. 1.2.1989 – I R 73/85, BStBl. II 1989, 522), die eine einheitliche Definition für die verschiedenen Tatbestände bzw. unterschiedlichen Ebenen der vGA zu geben versuchte. Sie hat ihre Ursache in der Einführung des kstl. Anrechnungsverfahrens und diente im Wesentlichen der Verdeutlichung der Unterschiede zwischen §§ 8 Abs. 3 Satz 2, 27 Abs. 3 KStG 1977 und 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Alle weiteren Fortentwicklungen des Korrekturinstrumentes wie das nunmehrige Abstellen auf die Minderung des Unterschiedbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und nicht mehr auf eine Einkommensminderung (durch BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171) stellen lediglich Präzisierungen dar. Entsprechendes gilt für die Definitionserweiterung durch das Kriterium „der Eignung, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen“ (BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131). Diese ist ausschließlich im Kontext der Gleichstellung von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen zu sehen, da offene Ausschüttungen, die nicht die Eignung eines stpfl. Dividendenbezugs beim Anteilseigner besitzen, denklogisch nicht möglich sind. Entsprechendes muss folglich auch für vGA gelten.

