

Dritter Teil
Tarif; Besteuerung bei ausländischen Einkunftsteilen

§ 23

Steuersatz

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

- (1) Die Körperschaftsteuer beträgt 15 Prozent* des zu versteuernden Einkommens.**
- (2) Wird die Einkommensteuer auf Grund der Ermächtigung des § 51 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes herabgesetzt oder erhöht, so ermäßigt oder erhöht sich die Körperschaftsteuer entsprechend.**

Autor: Dr. Gero **Burwitz**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht,
McDermott Will & Emery Rechtsanwälte Steuerberater LLP, München
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 23

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|---|------|
| A. Grundinformation zu § 23 | 1 | V. Absenkung des Körperschaftsteuersatzes durch die Unternehmensteuerreform ab dem VZ 2008 | 7 |
| B. Rechtsentwicklung des § 23 | | C. Bedeutung des § 23 | |
| I. Steuersätze 1920–1952 | 2 | I. Rechtliche Bedeutung | |
| II. Steuersätze 1953–1976: Gespaltener Körperschaftsteuersatz, Teilentlastung für Gewinnausschüttungen | 3 | 1. Bedeutung für das Halbeinkünfteverfahren | 8 |
| III. Steuersätze 1977–2000: Vollanrechnungsverfahren bei Gewinnausschüttungen | 4 | 2. Bedeutung für die Abgeltungsteuer ab dem VZ 2009 | 9 |
| IV. Körperschaftsteuersätze seit 2001: Einheitlicher Definitivsteuersatz | | 3. Bedeutung des proportionalen Körperschaftsteuertarifs | 10 |
| 1. Entwicklung der Steuersätze | 5 | II. Wirtschaftliche Bedeutung | |
| 2. Zeitlicher Geltungsbereich des Definitivsteuersatzes | 6 | 1. Verringerung der nominalen Gesamtsteuerbelastung | 11 |
| | | 2. Bedeutung der Gewerbesteuer | 12 |

* Ab VZ 2008; für VZ 2001, 2002, 2004 bis 2007: 25 %; für VZ 2003: 26,5%.

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| D. Geltungsbereich des § 23 | | III. Verhältnis zu spezielleren Steuersätzen | 17 |
| I. Persönlicher Geltungsbereich | 13 | IV. Verhältnis zu § 26: Besteuerung ausländischer Einkunftsteile | 18 |
| II. Sachlicher Geltungsbereich . | 14 | V. Verhältnis zu § 32 Abs. 1: Abgeltung durch Steuerabzug | 19 |
| E. Verhältnis des § 23 zu anderen Vorschriften | | VI. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag | 20 |
| I. Verhältnis zu § 5: persönliche und sachliche Steuerbefreiungen | 15 | | |
| II. Verhältnis zu §§ 24, 25: Freibeträge für bestimmte Körperschaften | 16 | | |

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Definitiver Körperschaftsteuersatz von 15 %**

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| I. Höhe des Definitivsteuersatzes | 23 | III. Aufteilung des zu versteuern- den Einkommens bei Anwendung von Sondersteuersätzen | 25 |
| II. Begriff des zu versteuern- den Einkommens | 24 | | |

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Herabsetzung oder Erhöhung der Körperschaft- steuer aus konjunkturpolitischen Gründen**

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 | | 2. Bedeutung des Abs. 2 | 27 |
| 1. Rechtsentwicklung des Abs. 2 | 26 | II. Einzelerläuterungen zu Abs. 2 | 28 |

**Anhang:
Erläuterungen zu § 23 KStG 1977
(Anrechnungsverfahren)**

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| I. Regelbesteuerung (Abs. 1 aF) | 29 | 1. Ermäßigter Steuersatz für nicht anrechnungsberechtigte Körperschaften bis VZ 1998 | 31 |
| II. Modifikation des Regelsteuersatzes im VZ 1999 und 2000 für empfangene Ausschüttungen aus einem EK 45 (Abs. 2 aF) | 30 | 2. Sonderproblem: Europarechtskonformität des Betriebsstättensatzes | 32 |
| III. Besteuerung Nichtanrechnungsberechtigter (Abs. 2 und 3 aF) | | IV. Ermäßigte Steuersätze für Kreditinstitute (Abs. 4 und 5 aF) | 33 |

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|-----------|
| V. Abrundungs- und Verweisungsvorschriften (Abs. 6–8 aF) | | | |
| 1. Abrundungsvorschrift (Abs. 6) | 34 | politischen Gründen (Abs. 7 aF) | 35 |
| 2. Herabsetzung und Erhöhung der Körperschaftsteuer aus konjunktur- | | 3. Herstellung der Ausschüttungsbelastung (Abs. 8 aF iVm. § 27 aF) . | 36 |
| | | VI. Besteuerung des ZDF (Abs. 9 aF) | 37 |

Allgemeine Erläuterungen zu § 23

Schrifttum: KREBS, Überlegungen zur Reform des KStAnrechnungsverfahrens, BB 1984, 1862; CLOUTH, Überlegungen zur Reform der KSt. – Plädoyer für einen einheitlichen StStz, DStR 1986, 752; JONAS, Einheitlicher KStStz ist kein Selbstzweck, Erwiderung auf Clouth, DStR 1986, 753; Wiss. Beirat beim BMF, Stellungnahme zur Tarifstruktur der KSt., Heft 39, Bonn 1987; DÖTSCH, StandOG: Auswirkungen auf das körperschaftsteuerliche und das einkommensteuerliche Anrechnungsverfahren, DB 1993, 1790; KLEIN, Die Besteuerung des thesaurierten Gewinns bei der Körperschaft, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 589; HERZIG/DÖTSCH, KSt. 2000, DB 1998, 15; DÖTSCH/PUNG, StEntlG 1999/2000/2002: Änderungen des KStG, DB 1999, 867; HERZIG/SCHIFFERS, StStzänderungen des StEntlG 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die Unternehmensbesteuerung, DB 1999, 969 (Teil I), 1028 (Teil II); KUMPE/ROTH, StEntlG 1999/2000/2002: Änderungen für Steuerausländer, DB 1999, 1132 [1134]; PAUKA, Änderungen des KStG durch das StBereinG 1999, NWB F. 4, 4349; THÖMMES/SCHIEPERS, Ausgewählte Fragen zum StEntlG 1999/2000/2002: Internationales Steuerrecht, DStR 1999, 609; DÖTSCH/PUNG, StBereinG 1999: Die Änderungen des KStG des UmwStG und des GewStG, DB 2000, 61; DÖTSCH/PUNG, StSenkG: Die Änderungen bei der KSt. und bei der Anteilseignerbesteuerung, DB 2000, Beil. 10; EISGRUBER, Unternehmenssteuerreform 2001: Das Halbeinkünfteverfahren auf der Ebene der Körperschaft, DStR 2000, 1493; KORN/STRAHL, Gesetzesänderungen durch das StSenkG: Überblick – Wirkungen – Handlungsbedarf, KÖSDI 2000, 12582; NEU/NEUMANN/NEUMAYER, Steueroptimierung nach der Unternehmensteuerreform – die wichtigsten Beratungsfelder zur Vorbereitung auf den Systemwechsel 2001/2002, EStB/GmbH-StB 2000, Sonderheft zum StSenkG; PAUKA, Änderungen des KStG und des UmwStG durch das StSenkG, NWB F. 4, 4375; ERLE/SAUTER (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000; SCHIFFERS, StSenkG: Stl. Rechtsformwahl und Rechtsformoptimierung, GmbHHR 2000, 1005; SIEGEL/BAREIS/HERZIG u.a., Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen!, BB 2000, 1269; TISCHER, Rechtsformwahl nach der Unternehmenssteuerreform im Endwert-Modell, FR 2000, 1009; TÖBEN, StSenkG: StBefreiung von Anteilsveräußerungsgewinnen nach § 8b Abs. 2 KStG nF, FR 2000, 905; CREZELIUS, Dogmatische Grundstrukturen der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 221; DÖTSCH/PUNG, Ausgewählte Fragen zu der letztmaligen Anwendung des Anrechnungsverfahrens sowie zu der erstmaligen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens, GmbHHR 2001, 641; EILERS/SCHMIDT, Der Holdingstandort Deutschland nach der Steuerreform, FR 2001, 8; PRINZ, Leitgedanken zum Übergang des vEK auf das neue KStSystem und zur Ausschüttungspolitik, GmbHHR 2001, 125; SCHIRNER, Steuerbelastete Altgewinne jetzt ausschütten oder erst im Halbeinkünfteverfahren?, FR 2001, 1100; RAUPACH, Die Neuordnung des KStSystems, DStJG 25 (2002), 9; DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648; RÄDLER, Die geplante Unternehmenssteuerreform – Wirkungen bei Aktiengesellschaft, GmbH und Aktionär, DB 2006, 1695; BERGEMANN/MARKL/ALTHOF, Die Gewerbesteuer im Lichte des Regierungsentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008, DStR 2007, 693; BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; BRUSCH, Unternehmensteuerreformgesetz 2008: Abgeltungsteuer, FR 2007, 999; ECKHOFF, Abgeltungsteuer, Steuersystematische und verfassungsrechtliche Aspekte, FR 2007, 989; ERNST & YOUNG/BDI (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, Bonn/Berlin 2008; MELCHIOR, Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer, DStR 2007, 1229; HERZIG, Reform der Unternehmensbesteuerung, WPg. 2007, 7; HERZIG, Die Gewerbesteuer als dominierende Unternehmensteuer; DB 2007, 1541; SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, Gesetze, Materialien, Erläuterungen, München 2007; WATRIN/STROHM/WITTKOWSKI, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008 auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHHR 2007, 785; WIESE/KLASS/MÖHRLE, Der Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform, GmbHHR 2007, 405.

1

A. Grundinformation zu § 23

§ 23 bestimmt den KStStz und stellt damit gem. der sog. Stufenbaulehre (s. § 2 EStG Anm. 15) nach der Steuerbemessungsgrundlage das zweite Element des Höhentatbestands des Steuertatbestands dar.

Abs. 1 setzt den KStSatz, der auf das zu versteuernde Einkommen (zvE) der KStpfl. anzuwenden ist, auf 15 % fest.

Abs. 2 regelt die Herabsetzung oder Erhöhung des KStSatzes entsprechend der im Ges. zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft v. 8.6. 1967 (BGBl. I 1967, 582; BStBl. I 1967, 266) enthaltenen Ermächtigung zur StSatzvariierung durch RechtsVO als konjunkturpolitisches Steuerungsinstrument.

B. Rechtsentwicklung des § 23

I. Steuersätze 1920–1952

2

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. I 1920, 393): Die Besteuerung von Körperschaften wird von der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen getrennt. Der proportionale KStSatz beträgt 10 %, bei Erwerbsgesellschaften zuzüglich einer progressiv bis auf 10 % ansteigenden ZuschlagSt. auf den ausgeschütteten Gewinn. Bei den Anteilseignern unterliegen ausgeschüttete Gewinne ohne Anrechnungsmöglichkeit der ESt.

KStG 1922 v. 8.4.1922 (RGBl. I 1922, 472): Anhebung des proportionalen KStSatzes für Erwerbsgesellschaften auf 20 % und der ZuschlagSt. auf Gewinnausschüttungen auf 15 %. Die Anteilseigner können einen mit steigendem Einkommen degressiv gestalteten Teil der Ausschüttungen auf ihre persönliche ESt. anrechnen.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Die Zuschlagsteuer auf Gewinnausschüttungen von Erwerbsgesellschaften wird beseitigt, ebenso die Anrechnungsmöglichkeit beim Anteilseigner. Für kleinere GmbH sowie für Genossenschaften wird ein ermäßigter Staffeltarif eingeführt, der zu einer Besteuerung des Einkommens zwischen 10 % und 20 % führt. Für KStpfl., die keine Erwerbsgesellschaften sind, sowie für beschränkt KStpfl. gilt ein ermäßigter Satz von 10 %.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031) **bis KStG idF des MilRegGes. Nr. 64 v. 22.6.1948** (AMBlFin. 1948/49, 3): Der Staffeltarif für kleinere GmbH und Genossenschaften wird wieder aufgehoben. Alle Körperschaften (mit Ausnahme derjenigen, die der Kreditversorgung dienen; dann 10 %) unterliegen einem KStSatz von 20 % für ausgeschüttete und nicht ausgeschüttete Gewinne; bei der Doppelbelastung bleibt es. Der KStSatz wird 1936 auf 25 % und 1937 auf 30 % erhöht. Ab 1938 wird ein Staffeltarif nach der Höhe des Einkommens eingeführt. Nach dem Zweiten Weltkrieg setzt der Alliierte Kontrollrat den Staffeltarif ab dem VZ 1946 auf 35–65 % fest (KRG Nr. Mr. 12). Ab der Währungsreform (21.6.1948) beträgt der KStSatz einheitlich 50 % (MilRegGes. Nr. 64). Diese KStSätze führten in Kombination mit den teilweise noch höheren EStSätzen (SpitzenStSatz zeitweise bei 95 %) und der ungemilderten Doppelbelastung dazu, dass kaum noch Gewinnausschüttungen vorgenommen wurden. Zusätzlich wird ab Nov. 1948 die Abgabe „Notopfer Berlin“ erhoben.

ESt- und KStÄndG 1951 v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Für KapGes. wird der KStSatz auf 60 % erhöht, für die übrigen KStpfl. verbleibt es bei einem Satz von 50 %. Der KStSatz für bestimmte begünstigte Kreditinstitute wird auf 30 % festgesetzt.

3

II. Steuersätze 1953–1976: Gespaltener Körperschaftsteuersatz, Teilentlastung für Gewinnausschüttungen

Ges. zur Änderung stl. Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): Der KStSatz für die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen von KapGes. wird von 60 % auf 30 % herabgesetzt; Ausnahmen: der Gewinn wird an Personen ausgeschüttet, denen das Schachtelprivileg des § 9 aF zusteht, und bei GmbH, soweit der Gewinn 8 % des Stammkapitals übersteigt. Für das restliche Einkommen verbleibt der KStSatz bei 60 %. Begünstigte Kreditinstitute unterliegen unverändert einem SonderStSatz von 30 %. Mit der Einführung des gespaltenen StSatzes wird die Doppelbelastung zumindest gemildert. Zu berücksichtigen ist jedoch die sog. Schattenwirkung des AusschüttungsStSatzes.

Ges. zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Der allgemeine KStSatz wird von 60 % auf 45 % gesenkt, der StSatz für Ausschüttungen von 30 % beibehalten und auf die Ausschüttung von Schachteldividenden (allerdings verbunden mit einer als Nachsteuer bezeichneten besonderen KSt. von 15 % beim Ausschüttungsempfänger) ausgedehnt. Bei GmbH werden nicht berücksichtigungsfähige Ausschüttungen nur noch insoweit angenommen, als die Gewinnausschüttung entweder 8 % des Stammkapitals (wie bisher) oder (wenn dieser Betrag höher war) 8 % des festgestellten Vermögens überschreitet. Die Halbierung des allgemeinen KStSatzes für begünstigte Kreditinstitute (bisher 30 %, nunmehr 22,5 %) bleibt aufrecht erhalten.

Ges. zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuer vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Der allgemeine KStSatz wird von bisher 45 % zzgl. zuletzt 4,09 % Notopfer Berlin auf 51 % erhöht, der KStSatz für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen auf 15 % ermäßigt, das Notopfer Berlin wird ab dem VZ 1958 nicht mehr erhoben. Für personenbezogene KapGes. wird zur Unterstützung ihrer Selbstfinanzierung ein degressiver Vorstufentarif von 49 % für nicht ausgeschüttete Gewinne und von 26,5 % für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen eingeführt. Der allgemeine KStSatz für begünstigte Kreditinstitute wird auf 27 % erhöht und für deren berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen auf 15 % festgesetzt.

StÄndG 1961 v. 13.7.1961 (BGBl. I 1961, 981; BStBl. I 1961, 444): Für personenbezogene KapGes. wird ein Tarifwahlrecht zur Besteuerung wie eine nicht personenbezogene KapGes. eingeführt.

2. StÄndG 1967 v. 21.12.1967 (BGBl. I 1967, 1254; BStBl. I 1967, 484): Der allgemeine KStSatz für begünstigte Kreditinstitute wird auf 36,5 % angehoben, für deren berücksichtigungsfähige Ausschüttungen bleibt der StSatz bei 15 %. Zudem werden weitere SonderStSätze für bestimmte Sparkassen und Kreditgenossenschaften festgelegt. Als zusätzliche Belastung wird eine Ergänzungsabgabe von 3 % auf die KStSchuld eingeführt, die bis einschließlich des KJ. 1976 erhoben wird. Für die KJ. 1973 und 1974 wird zusätzlich ein Stabilitätszuschlag von grds. 5 % auf die KStSchuld erhoben (StÄndG 1973 v. 26.6.1973, BGBl. I 1973, 676, BStBl. I 1973, 545).

HaushaltsstrukturG v. 18.12.1975 (BGBl. I 1975, 3091; BStBl. I 1976, 23): Der allgemeine KStSatz für begünstigte Kreditinstitute wird von 36,5 % auf 45 % angehoben. Auch die SonderStSätze für bestimmte Sparkassen und Kreditgenossenschaften werden angehoben.

III. Steuersätze 1977–2000: Vollanrechnungsverfahren bei Gewinnausschüttungen

Überblick:

| VZ | RegelStStz § 23 Abs. 1 | Ermäßigter StStz § 23 Abs. 2 idF vor dem StSenkG | Ausschüttungs- StStz § 27 Abs. 1 aF |
|-----------|---------------------------|--|---|
| 1977–1980 | 56 % | 50/46 ¹ /44 ² % | 36 % |
| 1981–1989 | 56 % | 50 % ³ | 36 % |
| 1990–1993 | 50 % | 46 % | 36 % |
| 1994–1998 | 45 % | 42 % | 30 % |
| 1999–2000 | 40 % ⁴ | – | 30 % |

- 1 Für bestimmte Kreditinstitute gem. § 23 Abs. 4 KStG 1977.
- 2 Für öffentliche oder unter Staatsaufsicht stehende Sparkassen gem. § 23 Abs. 5 KStG 1977.
- 3 Gilt auch für unter Staatsaufsicht stehende und in der Rechtsform der Stiftung geführte Sparkassen.
- 4 45 %, soweit Ausschüttungen aus dem EK 45 bezogen werden (§ 23 Abs. 2 idF des StEntG 1999/2000/2002).

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Einführung eines Vollanrechnungssystems zur Entlastung von Gewinnausschüttungen. Die tariflichen StSätze des § 23 unterscheiden nicht zwischen Thesaurierung und Gewinnausschüttung; für die Anwendung des Anrechnungsverfahrens erfolgt eine Verweisung in den Vierten Teil (§§ 27 ff.). Zu Details s. Anhang (Anm. 29 ff.) mit Erl. zu § 23 KStG 1977.

StÄndG v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): In Abs. 3 wird bei beschränkt KStpfl. der Halbsatz „soweit ihre Einkünfte in einem inländ. Betrieb anfallen“ gestrichen.

SubvAbbauG v. 26.6.1981 (BGBl. I 1981, 537; BStBl. I 1981, 523): In Abs. 2 (ermäßigter KStStz von 50 %) werden die unter Staatsaufsicht stehenden und in der Rechtsform der Stiftung geführten Sparkassen neu aufgenommen. Die ermäßigten KStSätze von 46 % (Abs. 4) und 44 % (Abs. 5) werden gestrichen. Die bisherigen Abs. 6–9 werden als neue Abs. 4–7 unverändert übernommen.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224):

- *Abs. 1*: Senkung des RegelStStzes ab VZ 1990 auf 50 % (Ausschüttungsbelastung gem. § 27 Abs. 1 unverändert 36 %).
- *Abs. 2 und 3*: Der ermäßigte StStz für Nichtanrechnungs-Körperschaften wird auf 46 % gesenkt.
- *bisheriger Abs. 4* (Abrundung des zvE): Aufhebung bereits ab dem VZ 1988.
- *bisherige Abs. 5 und 6* werden *neue Abs. 4 und 5*.
- *bisheriger Abs. 7/neuer Abs. 6*: Senkung des SonderStStzes für das ZDF auf 7,4 %.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774):

- *Abs. 1*: Senkung des regelmäßigen KStStzes ab VZ 1994 auf 45 % (gleichzeitige Senkung der Ausschüttungsbelastung gem. § 27 Abs. 1 auf 30 %).

- *Abs. 2 und 3:* Der ermäßigte StSatz für Körperschaften, bei denen das Anrechnungsverfahren nicht anzuwenden ist, wird auf 42 % gesenkt.
- *Abs. 6:* Senkung des SonderStSatzes für das ZDF auf 6,7 %.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304):

- *Abs. 1* wird neu gefasst, Senkung des regelmäßigen KStSatzes ab dem VZ 1999 auf 40 % (Ausschüttungsbelastung gem. § 27 Abs. 1 unverändert 30 %).
- *Abs. 2 und 3:* Der ermäßigte StSatz für Nichtanrechnungs-Körperschaften wird aufgehoben. Abs. 2 wird neu gefasst, Einführung eines 45 %-StSatzes für Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG zzgl. der darauf entfallenden KSt., wenn dafür bei der ausschüttenden Gesellschaft EK 45 als verwendet gilt. Abs. 3 wird ersatzlos aufgehoben.
- *Abs. 6:* Senkung des SonderStSatzes für das ZDF auf 6,4 %.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Abs. 2 wird um einen neuen Satz 5 ergänzt; wonach ab dem VZ 1999 Abs. 2 Satz 1 entsprechend auf den auf das EK 45 entfallenden Anteil am Übernahmegewinn anzuwenden ist.

IV. Körperschaftsteuersätze seit 2001: Einheitlicher Definitivsteuersatz

5 1. Entwicklung der Steuersätze

| VZ | StSatz (Abs. 1) |
|--------------------------------|-------------------|
| 2001–2002, ab 2004 bis 2007 | 25 % ¹ |
| nur 2003 | 26,5 % |

1 Im VZ 2001: 45 % bzw. 40 %, soweit Ausschüttungen aus dem EK 45 bzw. EK 40 bezogen werden (§ 34 Abs. 12 Sätze 2ff.); ab dem VZ 2002 für empfangene Ausschüttungen, für die die leistende Körperschaft eine KStMinderung in Anspruch nimmt, Erhöhung der KSt. und des KStGuthabens um den Minderungsbetrag bei der ausschüttenden Gesellschaft (§ 37 Abs. 3).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 23 wird aufgrund der Systemwechsels vom Vollarrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren ab dem VZ 2001 (zur zeitlichen Anwendung s. Anm. 6) neu gefasst:

- *Abs. 1:* Senkung des KStSatzes von 40 % auf 25 %.
- *bisheriger Abs. 2:* Aufhebung wegen der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens.
- *bisheriger Abs. 4* (StSatzvariierung aus konjunkturpolitischen Gründen) wird zum *neuen Abs. 2*.
- *bisheriger Abs. 5:* ersatzlose Aufhebung der Verweisung auf die Minderung oder Erhöhung der KSt. unter dem Anrechnungsverfahren; damit wird der KStSatz des Abs. 1 zu einem einheitlichen DefinitivStSatz unabhängig von Ausschüttung oder Thesaurierung.
- *bisheriger Abs. 6/neuer Abs. 3:* Der StSatz für Werbesendungen des ZDF wird auf 4 % gesenkt; die Regelung wird rückwirkend durch das SFG v. 20.12.2001 aufgehoben.

SolidarpaktfortführungsG (SFG) v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3955; BStBl. I 2002, 60): Die Regelung des besonderen StSatzes für Werbesendungen des ZDF in Abs. 3 wird aufgehoben und durch eine inhaltlich vergleichbare Neu-

regelung für alle inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten in § 8 Abs. 1 Satz 2 ersetzt. Da die Neuregelung gem. § 34 Abs. 3b idF des SFG rückwirkend für den VZ 2001 erfolgte, fand der durch das StSenkG v. 23.10.2000 eingeführte StStatz von 4 %, der gem. § 34 Abs. 1 idF des StSenkG ab dem VZ 2001 gelten sollte, niemals Anwendung.

FlutopfersolidaritätsG v. 19.9.2002 (BGBl. I 2002, 3651; BStBl. I 2002, 865): Nach § 34 Abs. 11a idF des FlutopfersolidaritätsG wird der KStStatz einmalig für den VZ 2003 von 25 % auf 26,5 % erhöht. Grund für diese auf einen VZ beschränkte Erhöhung des KStStatzes war die Hochwasserkatastrophe in einigen Teilen Deutschlands im August 2002 mit großen finanziellen Belastungen für die öffentlichen Haushalte. Die für 2003 ursprünglich vorgesehene Entlastungsstufe beim EStTarif wurde daher auf 2004 verschoben, während der KStStatz befristet für den VZ 2003 auf 26,5 % angehoben wurde (s. BTDrucks. 14/9894, 5). Von der Anhebung des KStStatzes versprach sich der Gesetzgeber stl. Mehreinnahmen von ca. 1,2 Mrd. € (BTDrucks. 14/9894, 7).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Durch Art. 4 Nr. 11 JStG 2007 werden die Wörter „vom Hundert“ durch das Wort „Prozent“ ersetzt.

2. Zeitlicher Geltungsbereich des Definitivsteuersatzes

6

Geltung des Definitivsteuersatzes beim Übergang vom Vollarrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren: Der KStStatz von 25 % findet gem. § 34 Abs. 1 idF des StSenkG vorbehaltlich abweichender Regelungen in den folgenden Absätzen sowie in § 54a (der Verweis hätte auf § 35 erfolgen müssen) *erstmalig für den VZ 2001* Anwendung. § 34 Abs. 1a idF des StSenkG (= § 34 Abs. 2 idF des UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) sieht vor, dass in Fällen, in denen bei einem vom Kj. abweichenden Wj. das erste im VZ 2001 endende Wj. der Körperschaft vor dem 1.1.2001 beginnt, der KStStatz von 25 % erstmals für den VZ 2002 anzuwenden ist.

Erstmals im VZ 2001 findet der KStStatz von 25 % damit in folgenden Fällen Anwendung:

- bei einem dem Kj. entsprechenden Wj.; dies umfasst auch die Fälle, in denen bei einem zunächst vom Kj. abweichendem Wj. noch in 2000 auf kalenderjahrgleiches Wj. umgestellt wurde und daher das in 2000 beginnende und endende Rumpf-Wj. das letzte noch altem Recht unterliegende Wj. ist;
- bei Umstellung in 2001 von kalenderjahrgleichem zu abweichendem Wj.; dann unterliegt das in 2001 beginnende und endende Rumpf-Wj. bereits neuem Recht;
- bei in 2001 neu gegründeten KapGes. unabhängig davon, ob deren Wj. mit dem Kj. übereinstimmt.

Erstmals im VZ 2002 findet der KStStatz von 25 % dagegen in folgenden Fällen Anwendung:

- für ein abweichendes Wj. 2000/2001; hier gilt noch das alte Recht vor der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens; der KStStatz von 25 vH findet erstmals auf das Wj. 2001/2002 Anwendung (§ 34 Abs. 1a idF des StSenkG);
- bei Umstellung in 2001 von abweichendem zu kalenderjahrgleichem Wj.; das in 2001 beginnende und endende Rumpf-Wj. unterliegt uE altem Recht; neues Recht findet erst auf das dem Kj. entsprechende Wj. 2002 Anwendung. Mit dieser Auslegung des § 34 Abs. 1a idF des StSenkG wird vermieden, dass altes und neues Recht in einem VZ nebeneinander anzuwenden sind. Der

Gesetzeswortlaut steht dem nicht entgegen, da er nur ein abweichendes Wj. 2000/2001 voraussetzt, nicht jedoch generell ein abweichendes Wj. der Körperschaft fordert.

Zum Wechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren vgl. auch OFD Koblenz v. 15.5.2001, GmbHR 2001, 594, sowie OFD Koblenz v. 12.6.2001, GmbHR 2001, 684.

Geltung des Definitivsteuersatzes von 26,5 % im VZ 2003: Für den VZ 2003 beträgt der KStSatz 26,5 % (§ 34 Abs. 11a idF des Flutopfersolidaritätsg). Da gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 bei buchführungspflichtigen Stpfl. mit einem vom Kj. abweichenden Wj. der Gewinn als in dem Kj. bezogen gilt, in dem das Wj. endet (s. § 7 Anm. 36), gilt die Erhöhung des KStSatzes auf 26,5 % bei einem vom Kj. abweichenden Wj. auch bereits für im Wj. 2002/2003 erzielte Gewinne. Zur zeitlichen Geltung des Definitivsteuersatzes von 15 % ab dem VZ 2008 s. Anm. 7.

7

V. Absenkung des Körperschaftsteuersatzes durch die Unternehmensteuerreform ab dem VZ 2008

Unternehmensteuerreformgesetz (UntStReformG) 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Der KStSatz wird ab dem VZ 2008 auf 15 % reduziert. Dadurch soll die durchschnittliche StBelastung von Körperschaften von 38,65 % auf 29,83 % (jeweils bei einem angenommenen durchschnittlichen GewStHebesatz von 400 %) sinken (zur Reduzierung der nominalen Gesamtsteuerbelastung s. näher Anm. 11; zum zeitlichen Geltungsbereich s.u.).

Folgeänderungen aus der Absenkung des KStSatzes:

- Die Höhe der Ausgleichszahlungen an außenstehende Aktionäre, die eine Organgesellschaft oder der Organträger selbst zu versteuern hat, wird von 4/3 der Ausgleichszahlungen auf 20/17 verringert (§ 16);
- Der AbzugStSatz für bestimmte Einnahmen beschränkt stpfl. Körperschaften wird auf 15 % gesenkt (§ 50a Abs. 4 Sätze 4 und 6 EStG);
- Ebenso wird der AbzugStSatz für einen vom FA angeordneten StAbzug für Vergütungen an beschränkt stpfl. Körperschaften auf 15 % reduziert (§ 50a Abs. 7 EStG);
- Bei beschränkt stpfl. Körperschaften, die mit ihren Kapitalerträgen einem KapErtragStAbzug von 25 % unterlegen haben, kommt es zu einer Erstattung von 2/5 der KapErtragSt., so dass im Ergebnis ein Einbehalt in Höhe des tariflichen KStSatzes von 15 % erfolgt (§ 44a Abs. 9 EStG).

Zeitlicher Geltungsbereich: Der KStSatz von 15 % findet erstmals im VZ 2008 Anwendung (§ 34 Abs. 11a idF des UntStReformG 2008). Da gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 bei buchführungspflichtigen Stpfl. mit einem vom Kj. abweichenden Wj. der Gewinn als in dem Kj. bezogen gilt, in dem das Wj. endet (s. § 7 Anm. 36), gilt der ermäßigte StSatz von 15 % bereits im Wj. 2007/2008. Der *KStSatz von 25 %* findet letztmals im VZ 2007 Anwendung. Zum zeitlichen Geltungsbereich des 25%igen KStSatzes beim Übergang vom Vollerrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren sowie des für den VZ 2003 auf 26,5 % erhöhten Satzes s. Anm. 6.

C. Bedeutung des § 23

I. Rechtliche Bedeutung

1. Bedeutung für das Halbeinkünfteverfahren

8

Mit dem Systemwechsel vom Anrechnungs- zu einem klassischen KStSystem mit Halbeinkünfteverfahren durch das StSenkG v. 23.10.2000 hat § 23 einen grundlegenden Bedeutungswandel erfahren. Der RegelStSatz des § 23 findet nunmehr unabhängig davon Anwendung, ob Gewinne thesauriert oder ausgeschüttet werden. Er stellt damit im Unterschied zum Anrechnungsverfahren eine Definitivbelastung dar. Zugleich wurde der KStSatz auf 25 % gesenkt. Damit sollte die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft gestärkt werden (BTDrucks. 14/2683, 93).

Auch wenn aufgrund der Definitivbelastung der Körperschaft und der fehlenden Anrechnung der KSt. beim Anteilseigner die Ebenen der ausschüttenden Körperschaft und des Anteilseigners rechtssystematisch getrennt sind, ist wirtschaftlich eine Gesamtschau beider Ebenen geboten. Ist eine natürliche Person Anteilseignerin, unterliegen Gewinnausschüttungen und stpfl. Veräußerungsgewinne bei dieser zur Hälfte der ESt. (§ 3 Nr. 40 Satz 1 EStG). Einen pauschalen BA- oder WKAbzug gibt es nicht; es gilt § 3c Abs. 2 EStG. Durch die hälftige StBefreiung soll die Vorbelastung der Dividende mit KSt. bei der Bemessung der ESt. in angemessener Weise Berücksichtigung finden (BTDrucks. 14/2683, 94). Bei KapGes. als Anteilseignern werden Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne von der Steuer freigestellt (§ 8b Abs. 1 und 2), wobei 5 % der Ausschüttungen und der Veräußerungsgewinne als nicht abziehbare BA gelten (§ 8b Abs. 3 und 5). Die StFreistellung ist systemimmanent, da das Halbeinkünfteverfahren lediglich eine Nachbelastung bei Ausschüttungen an natürliche Personen herstellen will. Mit dem niedrigeren DefinitivStSatz und der Zusatzbelastung bei natürlichen Personen als Anteilseigner ohne Anrechnungsmöglichkeit begünstigt das Halbeinkünfteverfahren im Gegensatz zum Anrechnungsverfahren stl. die Gewinnthesaurierung (sog. Lock-in-Effekt).

Mit der Absenkung des KStSatzes auf 15 % durch das UntStReformG 2008 ab dem VZ 2008 bleibt das bisherige System zunächst erhalten. Es erfährt erst ab dem VZ 2009 mit der Einführung der Abgeltungsteuer auf Seiten der Anteilseigner eine partielle Änderung (s. Anm. 9).

2. Bedeutung für die Abgeltungsteuer ab dem VZ 2009

9

Ungeachtet der Geltung der Abgeltungsteuer, die durch das UntStReformG 2008 eingeführt wurde, aber gem. § 52a EStG erst ab dem VZ 2009 Anwendung findet, bleibt es im Grundsatz beim bisherigen Konzept eines klassischen KStSystems mit einer systematischen Trennung zwischen der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene. Auch die stl. Vorbelastung auf Ebene der Körperschaft mit 15 % KSt. wird nicht geändert. Das Konzept des Halbeinkünfteverfahrens, die kstl. Vorbelastung der Dividende von privaten Anteilseignern bei der Bemessungsgrundlage zur ESt. zu berücksichtigen, wird jedoch für im PV gehaltene Anteile aufgegeben. Statt der hälftigen Einbeziehung nach dem Halbeinkünfteverfahren wird die Dividende in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einbezogen und damit ebenso wie unbelastete Zinserträge versteuert. Die scharfenartige Steuer von grundsätzlich 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG idF des UntStReformG 2008) wird durch abgeltenden StAbzug vom Kapitalertrag erho-

ben (§§ 43 ff. EStG). Werden die Anteile dagegen im BV gehalten, bleibt das bisherige Konzept modifiziert erhalten. Das Halbeinkünfteverfahren wird zu einem Teileinkünfteverfahren, demzufolge 60 % der Dividende in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und mit dem individuellen StStz des Anteilseigners zu versteuern sind; 40 % bleiben stfrei (§ 3 Nr. 40 EStG idF des UntStReformG 2008). Bei KapGes. als Anteilseignerin bleibt § 8b unverändert anwendbar.

10 3. Bedeutung des proportionalen Körperschaftsteuertarifs

Der KStTarif ist wie in den meisten Staaten proportional ausgestaltet. Die Gründe, die für einen progressiven Verlauf des EStTarifs ins Feld geführt werden (s. hierzu Einf. ESt. Anm. 35), lassen sich uE auf den KStTarif nicht übertragen, insbes. weil juristischen Personen die Opferfähigkeit abzusprechen ist (s. Einf. KSt. Anm. 5).

Der Gesetzgeber besitzt bei der Bestimmung der Höhe des KStSatzes *de jure* eine weitreichende Gestaltungsfreiheit. Denn eine Verpflichtung zur Kopplung des KStSatzes an den EStSpitzensatz wird weitgehend abgelehnt. Eine derartige Koppelungspflicht ließe sich allenfalls auf die Forderung nach Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität und damit auf den allgemeinen Gleichheitssatz stützen. Dies erscheint jedoch bereits deshalb zweifelhaft, weil dafür natürliche und juristische Personen vergleichbar sein müssten. Zudem handelt es sich beim progressiven EStTarif und beim proportionalen KStSatz um artverschiedene Tarife, so dass auch eine Festsetzung des KStSatzes in Höhe des EStSpitzensatzes keine generelle Rechtsformneutralität schaffen würde (eingehend dazu Einf. KSt. Anm. 28). *De facto* ist die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Festsetzung des KStTarifs gleichwohl eingeschränkt. Denn um trotz des Dualismus der Unternehmensbesteuerung eine gewisse Rechtsformneutralität zwischen der Besteuerung von KapGes. und PersGes. zu gewährleisten (s. Einf. KSt. Anm. 5, 38), darf die Gesamtsteuerbelastung der Unternehmen unter Einbeziehung ihrer Anteilseigner nicht zu weit auseinander laufen. Der Gesetzgeber geht davon aus, mit der Unternehmensteuerreform 2008 und der Einführung der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG eine weitgehende Belastungsgleichheit erreicht zu haben (BTDrucks. 16/4841, 32).

II. Wirtschaftliche Bedeutung

11 1. Verringerung der nominalen Gesamtsteuerbelastung

Die Absenkung des KStSatzes von 25 % auf 15 % soll ab dem VZ 2008 zu einer Verringerung der durchschnittlichen Belastung der Gewinne von KapGes. mit KSt., SolZ und GewSt. von derzeit 38,65 % auf 29,83 % führen (BTDrucks. 16/4841, 1, 31). Die Berechnungen unterstellen jeweils einen GewStHebesatz von 400 % und berücksichtigen, dass ab dem VZ 2008 die GewSt. nicht mehr als BA bei der kstl. Bemessungsgrundlage abziehbar ist. Trotz dieser Senkung der Nominalbelastung liegt die Belastung deutscher KapGes. damit lediglich im Mittelfeld der alten EU-Staaten (BTDrucks. 16/4841, 31). Die nominale Entlastung von 8,82 Prozentpunkten sinkt bei einem GewStHebesatz von 490 % allerdings auf 7,88 Prozentpunkte (vgl. ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG, Unternehmensteuerreform 2008, 73). Bei „Gewerbesteueroasen“ mit einem GewStHebesatz von 200% (Mindesthebesatz gem. § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG) beläuft sich die nominale Entlastung auf 10,18 Prozentpunkte.

Die Verringerung der nominalen Gesamtsteuerbelastung wird in ihrer Wirkung durch zahlreiche Maßnahmen zur Erweiterung der Bemessungsgrundlage geschmälert oder zum Teil sogar überkompensiert. Dies sind insbes. die Zins-schranke (§ 4h EStG iVm. § 8a), der Wegfall des BA-Abzugs der GewSt. (§ 4 Abs. 5b EStG), die Ausweitung der gewstl. Hinzurechnung auf Fremdfinanzierungsentgelte und deren Substitute (§ 8 Nr. 1 GewStG) sowie weitere Einschränkungen bei der Verlustnutzung nach einem Anteilserwerb (§ 8c).

2. Bedeutung der Gewerbesteuer

12

Durch die Unternehmensteuerreform steigt die Bedeutung der GewSt. in zweierlei Hinsicht:

- Zum einen zeigt sich die steigende Bedeutung der GewSt. daran, dass sich ihr Aufkommen durch die Unternehmensteuerreform kaum verändern und es in den kommenden Jahren stark steigen soll. Denn das Aufkommen des Jahres 2007 von 37,4 Mrd. € soll 2008 lediglich auf 36,7 Mrd. € sinken und bis zum Jahr 2012 auf ca. 50 Mrd. € steigen, was einer Erhöhung um mehr als 30 % entsprechen würde (BTDrucks. 16/4841, 33).
- Zum anderen steigt auch die relative Bedeutung der GewSt. gegenüber der KSt., deren Aufkommen von voraussichtlich 20,9 Mrd. € in 2007 durch die Unternehmensteuerreform auf 15,9 Mrd. € in 2008 sinken wird; ihr Aufkommen soll bis 2012 auf rund 25 Mrd. € steigen (BTDrucks. 16/4841, 33). Die GewSt. wird damit zur dominierenden Unternehmensteuer (vgl. HERZIG, DB 2007, 1541).

Hervorgerufen wird diese zunehmende Bedeutung vor allem durch den Wegfall des BA-Abzugs der GewSt. (§ 4 Abs. 5b EStG) und die Ausweitung der gewstl. Hinzurechnung auf Zinsen und fiktive Zinsanteile (§ 8 Nr. 1 GewStG). Die durch die Hinzurechnung erweiterte Bemessungsgrundlage verstärkt GewStErhöhungseffekte bei höheren Hebesätzen als 400 %, die den Berechnungen der durchschnittlichen StBelastung durch den Gesetzgeber zugrunde liegt (vgl. ZIR-FEL in ERNST & YOUNG, Unternehmensteuerreform 2008, 96 ff.).

D. Geltungsbereich des § 23

I. Persönlicher Geltungsbereich

13

§ 23 findet Anwendung auf alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen unabhängig davon, ob diese unbeschränkt oder beschränkt kstpf. sind (§ 1 Abs. 1, § 2).

II. Sachlicher Geltungsbereich

14

Der KStSatz von 15 % findet Anwendung auf das zvE der KStpf., soweit keine SonderStSätze (s. Anm. 17) vorrangig eingreifen. Er gilt unabhängig davon, ob das zvE thesauriert oder ausgeschüttet wird. Ebenso findet der KStSatz Anwendung auf das Einkommen von Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie auf die inländ. Einkünfte beschränkt stpf. Körperschaften, sofern bei diesen die KSt. nicht durch StAbzug als abgegolten gilt (s. Anm. 19). Damit findet § 23 insbes. auf das von der inländ. Betriebsstätte einer beschränkt stpf. Körperschaft erzielte Einkommen Anwendung.

E. Verhältnis des § 23 zu anderen Vorschriften

15 I. Verhältnis zu § 5: persönliche und sachliche Steuerbefreiungen

Der RegelStSatz ist vorbehaltlich der §§ 24, 25 (s. Anm. 16) und von SonderStSätzen (s. Anm. 17) auf das gesamte zVE von Körperschaften anzuwenden, sofern diese nicht nach § 5 eine persönliche (Abs. 1 Nr. 1, 2, 2a, 9 sowie 15) oder sachliche (Abs. 1 Nr. 3–8, 10–14 und 16–23) StBefreiung in Anspruch nehmen können. Die StBefreiungen nach § 5 Abs. 1 gelten gem. § 5 Abs. 2 insbes. nicht für inländ. Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, und für beschränkt KStpfl. (s. § 5 Anm. 1). Die StBefreiungen nach § 5 sind nicht abschließend; insbes. können DBA-Freistellungsregelungen zu einer sachlichen Befreiung führen (zu weiteren Befreiungen s. § 5 Anm. 491 ff.).

16 II. Verhältnis zu §§ 24, 25: Freibeträge für bestimmte Körperschaften

Der StSatz des § 23 ist anzuwenden auf das zVE gem. § 7 Abs. 2, dh. auf das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1, vermindert um die Freibeträge der §§ 24, 25.

§ 24 enthält für unbeschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen einen Freibetrag von 3835 €. Nicht in Anspruch nehmen können den Freibetrag jedoch Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG führen, sowie Vereine iSd. § 25.

§ 25 gewährt unbeschränkt stpfl. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen, deren Tätigkeit sich auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft beschränkt, einen auf die ersten zehn VZ seit ihrer Gründung beschränkten jährlichen Freibetrag von 13498 €. Voraussetzung ist, dass eine bloß kapitalistische Beteiligung der Genossen bzw. Vereinsmitglieder ausgeschlossen ist.

17 III. Verhältnis zu spezielleren Steuersätzen

Verwaltungsvorschriften zum Übergangsregime vom Vollarrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren: OFD Koblenz v. 15.5.2001, GmbHR 2001, 594; OFD Koblenz v. 12.6.2001, GmbHR 2001, 684; OFD Cottbus v. 21.11.2004 – S 2800 - 2 - St 222, S 2830 - 7 - St 222, nv.; OFD Magdeburg v. 10.9.2004 – S 0350 - 8 - St 251, nv.

Verwaltungsvorschrift zu Einkünften aus Kalamitätsnutzungen: R 71 KStR 2004.

Der KStSatz nach Abs. 1 wird von folgenden spezielleren KStSätzen verdrängt:

Ermäßigter Körperschaftsteuersatz für Nichtanrechnungs-Körperschaften: Der Satz von zuletzt 42 % (Abs. 2 und 3 aF) galt bis zum VZ 1998 (s. Anm. 31).

Erhöhter Sondersteuersatz von 45 %: Der Sondersatz gem. Abs. 2 aF wurde in den VZ 1999 und 2000 auf Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, für die bei der ausschüttenden Gesellschaft EK 45 als verwendet galt, zzgl. der darauf lastenden KSt. iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aF angewandt; Gleiches galt für Übernahmegewinne (§ 4 Abs. 4 UmwStG), soweit diese auf Gewinnrücklagen der übertragenden Gesellschaft mit einer KStBelastung von 45 % entfielen, zzgl. der darauf lastenden KSt. (§ 10 UmwStG aF; s. Anm. 30).

Körperschaftsteuerliche Nachbelastungsregelungen auf Grund des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren: Der Systemwechsel vom Vollarrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren (eingeführt durch das StSenkG v. 23.10.2000) erfolgte ab dem VZ 2001. Im VZ 2001 erzielte neue Gewinne sind damit nach § 8b Abs. 1 stfrei. Für Gewinne, die im VZ 2001 für ein vorangegangenes Wj. ausgeschüttet wurden, galt das Anrechnungsverfahren auf den Ebenen der Gesellschaft und des Anteilseigners noch für ein Jahr weiter, dh. im Jahr 2001 kam es zu einem Nebeneinander von Vollarrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren. War Ausschüttungsempfänger eine Körperschaft, so unterlagen die Ausschüttungen bei dieser einer Sonderbesteuerung iHv. 45 % bzw. 40 %, je nachdem, ob bei der ausschüttenden Gesellschaft EK 45 oder EK 40 für die Ausschüttung als verwendet galt (§ 34 Abs. 10a Sätze 2 ff. idF des StSenkG v. 23.10.2000 = § 34 Abs. 12 idF des 5. StBeamten-AusbildungsG v. 23.7.2002, BGBl. I 2002, 2715, BStBl. I 2002, 714); für sonstige Leistungen und andere Ausschüttungen (insbes. Vorabauschüttungen und vGA) galt hingegen bereits im Übergangsjahr 2001 das Halbeinkünfteverfahren (§ 34 Abs. 10a Satz 1 Nr. 2).

Ab dem VZ 2002 kommt es dagegen auf Ebene des Anteilseigners – im Unterschied zur Ebene der leistenden Gesellschaft, bei der das Anrechnungsverfahren in stark modifizierter Form für 18 Jahre fort gilt (§§ 37, 38) – nicht mehr zu einer Fortführung des Anrechnungsverfahrens. Für den Anteilseigner gilt ab dem VZ 2002 unabhängig davon, ob an ihn Gewinne, die die ausschüttende Gesellschaft bis zum VZ 2000 erzielt hat, oder danach erzielte Gewinne ausgeschüttet werden, das neue System mit einer Freistellung des Gewinnausschüttung nach § 8b Abs. 1 mit der Einschränkung des § 8b Abs. 5. Allerdings gilt nach § 37 Abs. 3 eine Nachversteuerungsregelung, wenn Ausschüttungen bei der leistenden Gesellschaft zu einer KStMinderung geführt haben (§ 37 Anm. 65 ff.). Die Nachversteuerungsregelung findet letztmals Anwendung auf empfangene Gewinnausschüttungen, die vor dem 1.1.2007 vorgenommen wurden. Ab diesem Zeitpunkt gilt bei der Gesellschaft das durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 eingeführte System einer ausschüttungsunabhängigen Minderung des KStGuthabens (§ 37 Abs. 4 Sätze 3 und 4 idF des JStG 2008).

Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen (Holznutzungen infolge höherer Gewalt): Nach R 71 Satz 1 KStR 2004 kann die KSt., soweit sie auf Kalamitätsnutzungen iSd. § 34b Abs. 1 Nr. 2 EStG entfällt, auf die Hälfte, dh. 12,5 % ermäßigt werden, wenn die volle Besteuerung zu Härten führen würde. Unter Kalamitätsnutzungen sind nach § 34b Abs. 1 Nr. 2 EStG Holznutzungen infolge höherer Gewalt zu verstehen, nicht dagegen in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehende Schäden (s. § 34b EStG Anm. 51 ff.). Gem. R 71 Satz 2 KStR 2004 sind die Abschn. R 206–R 212 EStR (nunmehr R 34b. 1 Abs. 6 bis R 34b. 5 EStR 2005) sinngemäß anzuwenden. R 71 KStR 2004 löste Abschn. 67 KStR 1995 ab, der noch im Billigkeitswege eine KStSatzreduktion für ao. Holznutzungen iSd. § 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG auf zwei Drittel und für Kalamitätsnutzungen iSd. § 34b Abs. 1 Nr. 2 EStG auf ein Drittel des RegelStsatzes vorsah. Die von R 71 KStR 2004 vorgesehene einheitliche Halbierung des KStsatzes bei Kalamitätsnutzungen steht uE einer Differenzierung des KStsatzes in Abhängigkeit vom Umfang des Überschreitens des sog. Nutzungssatzes, wie dies § 34b Abs. 3 EStG für die ESt. vorsieht, entgegen (aA DJPW/DÖTSCH, § 23 nF Rn. 12). Denn bei § 34b EStG handelt es sich um eine auf Körperschaften nicht übertragbare EStTarifermäßigungsvorschrift.

R 71 KStR 2004 ordnet eine abweichende StFestsetzung aus Billigkeitsgründen an (vgl. FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Loseblattkomm., A, Anm. 999). Denn bei Kalamitätsnutzungen werden zusammengeballt gegen den Willen des Stpfl. in erheblichem Umfang stille Reserven realisiert (vgl. die uE auf R 71 KStR 2004 übertragbare Begr. des Gesetzgebers zu § 34b EStG, BTDrucks. 14/443). Für die Prüfung, ob Härten vorliegen, ist uE auf die zu § 163 AO entwickelten allgemeinen Billigkeitsgrundsätze in Festsetzungsverfahren zurückzugreifen. Allerdings wird bei Vorliegen von Kalamitätsnutzungen regelmäßig von einer Ermessensreduzierung auf Null und damit von einem Anspruch auf die Billigkeitsmaßnahme auszugehen sein.

Einkünfte von Wasserkraftwerken: Nach der VO über die stl. Begünstigung von Wasserkraftwerken (WakrabegStV) v. 26.10.1944 (RGBl. I 1944, 278; zuletzt geändert durch das StBereinG 1985 v. 14.12.1984, BGBl. I 1984, 1493, BStBl. I 1984, 659) kann unter bestimmten Voraussetzungen für Einkünfte aus dem Betrieb von Wasserkraftwerken, mit deren Bau vor dem 1.1.1991 begonnen wurde, der KStSatz halbiert werden, dh. auf 12,5 % (im VZ 2003: 13,25 %). Die Ermäßigung bezieht sich auf die Tarifbelastung, dh. unter dem Anrechnungsverfahren war die Ermäßigung auf den Thesaurierungssatz des Abs. 1 anzuwenden (BFH v. 27.6.1990 – I R 15/88, BStBl. II 1991, 150).

Pauschalierung der Körperschaftsteuer auf ausländische Einkünfte aus volkswirtschaftlichen Gründen (bis VZ 2003): Nach § 26 Abs. 6 iVm. § 34c Abs. 5 EStG kann die KSt. auf ausländ. Einkünfte mit einem Pauschbetrag festgesetzt werden, wenn dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist. BMF v. 10.4.1984 (BStBl. I 1984, 252) legte die Voraussetzungen fest, unter denen es bei Einkünften aus einem Nicht-DBA-Staat im Einzelfall zu einer pauschalen Festsetzung mit einem KStSatz von 25 % kommen konnte. Mit der Absenkung des KStSatzes durch das StSenkG v. 23.10.2000 auf 25 % ohne begleitende Absenkung des Pauschalsatzes wurde diese Pauschalierungsmöglichkeit bedeutungslos. Eine Ausnahme gilt für den VZ 2003, in dem der RegelStSatz 26,5 % betrug, so dass das BMF-Schreiben v. 10.4.1984 (aaO) erst mit Wirkung ab dem VZ 2004 aufgehoben wurde (BMF v. 24.11.2003, BStBl. I 2003, 747).

Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen (bis VZ 1998): § 26 Abs. 6 iVm. § 34c Abs. 4 EStG sah bis zum VZ 1998 einen hälftigen StSatz für Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr vor. Durch das SeeschiffahrtsanpassungsG v. 9.9.1998 (BGBl. I 1998, 2860; BStBl. I 1998, 1158) wurde § 34c Abs. 4 EStG ab dem VZ 1999 durch die Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG ersetzt.

18 IV. Verhältnis zu § 26: Besteuerung ausländischer Einkunftsteile

§ 26 ermöglicht zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung eine direkte Anrechnung ausländ. Steuern, die der deutschen KSt. entsprechen, auf die nach § 23 ermittelte deutsche Steuer. Statt der Anrechnung ist auch ein Abzug der ausländ. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte zulässig (§ 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG). Eine *direkte* Anrechnung ausländ. Steuern kommt dann in Betracht, wenn Deutschland bei unbeschränkt Stpfl. ein Besteuerungsrecht für die zugrunde liegenden ausländ. Einkünfte iSd. § 34d EStG zusteht und die Einkünfte nicht auf Grund eines DBA freigestellt sind. Hinsichtlich der direkten Anrechnung ausländ. Steuern stellt § 26 eine Tarifvorschrift dar (vgl. BFH v. 7.12.1962 – VI 83/61 S, BStBl. III 1963, 123), die un-

mittelbar an § 23 anknüpft. Erfolgt stattdessen ein Abzug der ausländ. Steuern nach § 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG, gehört § 26 systematisch zu den Einkünfteermittlungsvorschriften. Eine *indirekte* Anrechnung der ausländ. KSt. einer ausländ. Tochtergesellschaft auf die KSt. einer deutschen Muttergesellschaft ist seit der Streichung von § 26 Abs. 2–5 durch das StSenkG v. 23.10.2000 mit Wirkung ab dem VZ 2001 nicht mehr möglich.

V. Verhältnis zu § 32 Abs. 1: Abgeltung durch Steuerabzug

19

Keine Anwendung findet der RegelStSatz des Abs. 1 dann, wenn die KSt. gem. § 32 Abs. 1 durch den StAbzug als abgegolten gilt. Erfasst sind damit neben den Kapitalerträgen iSd. §§ 43 ff. EStG bzw. § 7 InvStG die unter § 50a EStG fallenden Vergütungen von beschränkt Stpfl. Die KSt. ist gem. § 32 Abs. 1 durch den StAbzug abgegolten, wenn

- die Einkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 von der StBefreiung des § 5 Abs. 1 ausgenommen sind; dies ist der Fall, wenn eine von der KSt. befreite Körperschaft inländ. Einkünfte erzielt, die dem StAbzug unterliegen, oder
- die Einkünfte einem beschränkt KStpfl. zuzurechnen und diese nicht in einem inländ. gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen sind.

Rechtsfolge der Abgeltung ist, dass die betreffenden Einkünfte nicht mehr im Rahmen einer KStVeranlagung zu berücksichtigen sind (s. § 32 Anm. 11). Die Belastung durch den QuellenStAbzug wird damit definitiv. Ausnahmen von der Abgeltungswirkung regelt § 32 Abs. 2 (s. § 32 Anm. 16 ff.).

VI. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag

20

Auf ESt. und KSt. wird als Ergänzungsabgabe ein Solidaritätszuschlag (SolZ) von 5,5 % der Bemessungsgrundlage erhoben (§ 1 Abs. 1, § 4 SolZG 1995). Für KStpfl. ist Bemessungsgrundlage die festgesetzte KSt., vermindert um eine anzurechnende oder vergütete KSt., wenn ein positiver Betrag verbleibt (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG). Damit wird der SolZ auf die nach § 23 Abs. 1 festgesetzte KSt. von 15 % (ab VZ 2008) angewandt.

Einstweilen frei.

21–22

Erläuterungen zu Abs. 1: Definitiver Körperschaftsteuersatz von 15 %

I. Höhe des Definitivsteuersatzes

23

Der KStSatz beträgt ab dem VZ 2008 15 % des zvE (zum Begriff des zvE s. Anm. 24; zu den SonderStSätzen, die als speziellere Normen dem RegelStSatz nach Abs. 1 vorgehen, s. Anm. 17). Vom VZ 2001 bis zum VZ 2007 betrug der KStSatz 25 %, im VZ 2003 (zur Anwendung bei vom Kj. abweichendem Wj. s. Anm. 6) dagegen 26,5 % (§ 34 Abs. 11a idF des FlutopfersolidaritätsG; zu den Gründen für diese auf einen VZ beschränkte Erhöhung s. Anm. 5).

II. Begriff des zu versteuernden Einkommens

Der KStSatz von 15 % ist anzuwenden auf das „zu versteuernde Einkommen“. Damit knüpft § 23 systematisch wie terminologisch an §§ 2 Abs. 5, 32a Abs. 1 Satz 1 EStG an, wonach ebenfalls das zVE die Bemessungsgrundlage für die tarifliche ESt. bildet. Das zVE ist gem. § 7 Abs. 2 das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25. Was als Einkommen gilt und wie es zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 nach den Vorschriften des EStG und des KStG. Als spezielle kstl. Vorschriften sind dabei insbes. §§ 8a, 8b sowie die Organschaftsvorschriften (§§ 14–19) zu beachten (s. § 8 Anm. 19).

III. Aufteilung des zu versteuernden Einkommens bei Anwendung von Sondersteuersätzen

Treten neben oder an die Stelle des RegelStSatzes von 15 % SonderStSätze (s. Anm. 17), ist das zunächst als einheitlicher Betrag ermittelte zVE entsprechend dem Grund für die Anwendung der SonderStSätze aufzugliedern, um auf den jeweiligen Einkommensbestandteil den zutreffenden StSatz anwenden zu können. Um eine zutreffende Besteuerung zu gewährleisten, sind den verschiedenen Einkommensteilen auch die damit zusammenhängenden BA zuzuordnen, die bereits bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt wurden. Ein bereits erfolgter BA-Abzug ist insofern zu korrigieren. Die BA sind dann entsprechend ihrer Veranlassung von den mit unterschiedlichen StSätzen zu belastenden Einkommensbestandteilen abzuziehen. Eine Ausnahme gilt bei Einnahmen, die gem. Abs. 2 idF des StEntG 1999/2000/2002 mit 45 % zu besteuern sind; es kommt zu einem „Verdrängungseffekt“ auf andere Einnahmebestandteile (s. Anm. 30).

Für die Behandlung solcher Abzugsbeträge, die nicht unmittelbar mit bestimmten Einkommensbestandteilen zusammenhängen, sahen Abschn. 24 Abs. 2, Abschn. 82a Abs. 2 und 3 KStR 1995 im Grundsatz eine vorrangige Zuordnung zu den am höchsten besteuerten Einkommensbestandteilen vor (vgl. auch BFH v. 25.6.1959 – IV 617/56 U, BStBl. III 1959, 404). Der Grundsatz von Abschn. 24 Abs. 2 KStR 1995 findet allerdings keine Anwendung auf die gem. Abs. 2 idF des StEntG 1999/2000/2002 dem SonderStSatz von 45 % unterliegenden Gewinnausschüttungen. Der Wortlaut des Abs. 2 geht insofern vor, so dass die nicht mit bestimmten Einkommensteilen zusammenhängenden Abzugsbeträge anderen Einkommensteilen zuzuordnen sind. Derartige Abzugsbeträge sind Verluste des VZ, die mit positiven Einkommensteilen desselben VZ auszugleichen sind (Verlustausgleich), abziehbare Spenden nach § 9 Abs. 1 Nr. 2, der Verlustabzug nach § 10d EStG und Freibeträge nach §§ 24, 25.

Die KStR 2004 enthalten keine den Abschn. 24 Abs. 2, 82a Abs. 2 und 3 KStR 1995 entsprechende Regelung, mutmaßlich, weil die Frage der Zuordnung von Abzugsbeträgen zu unterschiedlich belasteten Einkommensteilen mit der Abschaffung des KStAnrechnungsverfahrens und damit der EK-Gliederung entsprechend den unterschiedlichen Tarifbelastungen gem. § 30 idF vor StSenkG viel von seiner praktischen Bedeutung verloren hat. Gleichwohl ist uE der dort festgelegte Grundsatz, wonach nicht einem bestimmten Einkommensbestandteil zuzuordnende Abzugsbeträge von den am höchsten besteuerten Bestandteilen abzuziehen sind, weiterhin anzuwenden.

Erläuterungen zu Abs. 2: Herabsetzung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer aus konjunkturpolitischen Gründen

Schrifttum: KREILE, Steuerliche Vorschriften des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft, FR 1967, 308; LÄNGSFELD, Die steuerlichen Vorschriften des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft, DB 1967, 1052; NISSEN, Die steuerlichen Vorschriften des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft, BB 1967, 787; NISSEN, ESt. und KSt. als Konjunkturinstrumente nach dem Konjunkturgesetz, DStR 1967, 500.

Ermächtigung zum Erlass einer DurchführungsVO für Abs. 2: § 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

1. Rechtsentwicklung des Abs. 2

26

Die Vorschrift wurde durch das Stabilitätsg v. 8.6.1967 (BGBl. I 1967, 582; BStBl. I 1967, 266) als § 19c in das KStG eingefügt und in das KStG 1977 als § 23 Abs. 7 (= Abs. 5 idF des SubvAbbauG v. 26.6.1981 = Abs. 4 idF des StReformG 1990 v. 25.7.1988 = Abs. 2 idF des StSenkG v. 23.10.2000) wortgleich übernommen. Abs. 2 hat bisher keine Relevanz erlangt, da die BReg. von der Ermächtigung des § 51 Abs. 3 EStG noch keinen Gebrauch gemacht hat.

2. Bedeutung des Abs. 2

27

Ökonomischer Hintergrund: § 51 Abs. 3 EStG und demzufolge auch § 23 Abs. 2 liegt die Vorstellung zugrunde, in Hochkonjunkturzeiten durch Erhöhung von Steuern und damit eine Schwächung der Massenkaufkraft, in wachstumsschwachen Phasen durch eine Senkung von Steuern und damit eine Stärkung der Massenkaufkraft konjunkturpolitisch gegensteuern zu können (vgl. KREILE, FR 1967, 308 [309]). Der Dämpfungseffekt einer StSatzerrhöhung soll dadurch verstärkt werden, dass Bund und Länder das Mehraufkommen gem. § 15 Abs. 4 Stabilitätsg ihren Konjunkturausgleichsrücklagen zuzuführen haben und dadurch die durch die StErhöhung erfasste Kaufkraft dem Wirtschaftsprozess entzogen wird. Der hinter § 51 Abs. 3 EStG und § 23 Abs. 2 stehende ökonomische Ansatz folgt somit der von JOHN MAYNARD KEYNES begründeten Theorie einer antizyklischen Fiskalpolitik.

Steuersatzfestlegung durch Rechtsverordnung und Parlamentsvorbehalt:

Die Variierung des StSatzes durch bloße RechtsVO ist wegen des Parlamentsvorbehalts verfassungsrechtl. problematisch. Denn die wesentlichen Fragen eines Eingriffs in die Freiheitsrechte des Bürgers sind durch den förmlichen Gesetzgeber festzulegen. Im StRecht sind dies zumindest die Festlegung von StSchuldner, StGegenstand, Bemessungsgrundlage und StSatz (vgl. BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 [267]; v. 14.3.1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 [215]; v. 28.2.1973 – 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348 [365 f.]; v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 [362]; im Ergebnis ebenso TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl. 2000, 128 f.). Die in § 51 Abs. 3 EStG vorgesehene Ausnahme vom Parlamentsvorbehalt hinsichtlich der StSatzfestlegung ist uE jedoch gerechtfertigt, da zum einen die gesetzlichen Voraussetzungen für eine StSatzvariierung durch RechtsVO sehr eng und zeitlich begrenzt festgelegt sind und damit der Exekutive nur Raum für eine ökonomische Zweckmäßigkeitentscheidung zur Umsetzung eines gesetzgeberi-

schen Willens verbleibt (vgl. KSM/SEILER, § 51 EStG Rn. C 310). Zum anderen müssen sowohl BTag als auch BRat der RechtsVO zustimmen. Der Gesetzgeber ist damit zwar nicht im Rahmen eines förmlichen Gesetzgebungsverfahrens beteiligt und kann daher auch keine Änderungen an einem RechtsVO-Entwurf vornehmen. Er kann jedoch durch Zustimmungsverweigerung eine RechtsVO zur Gänze verhindern.

II. Einzelerläuterungen zu Abs. 2

Abs. 2 ordnet eine entsprechende Herabsetzung oder Erhöhung der KSt. dann an, wenn von der Ermächtigung des § 51 Abs. 3 EStG Gebrauch gemacht wird. § 51 Abs. 3 EStG ermächtigt die BReg., durch RechtsVO mit Zustimmung von BRat und BTag eine Herabsetzung oder Erhöhung der ESt. um höchstens 10 % für die Dauer eines Jahres vorzunehmen, wenn eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet (s. § 51 EStG Anm. 7). Die einjährige Dauer der StSatzvariierung *shall* sich mit dem Kj. decken. Zur Frage der verfassungsrechtl. Zulässigkeit der unechten Rückwirkung bei einer Abweichung von dieser Sollvorschrift vgl. die ähnlich gelagerten Fälle der Einführung des Stabilitätzuschlags (BFH v. 12.4.1983 – VIII R 80/79, BStBl. II 1983, 576) und des Solidaritätzuschlags (BFH v. 25.6.1992 – IV R 9/92, BStBl. II 1992, 702).

Wegen der Anknüpfung an § 51 Abs. 3 EStG folgt aus einer Variierung der ESt. automatisch eine entsprechende Variierung auch für die KSt. Demzufolge ermächtigt § 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b. die BReg. nur noch, mit Zustimmung des BRat eine DurchführungsVO für die KSt. zu erlassen.

Anhang:
Erläuterungen zu § 23 KStG 1977
(Anrechnungsverfahren)

§ 23

Steuersatz

idF des KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445; KStG 1977)

- (1) Die Körperschaftsteuer beträgt 56 vom Hundert des zu versteuernden Einkommens.
- (2) Die Körperschaftsteuer ermäßigt sich auf 50 vom Hundert bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6. Satz 1 gilt nicht
 - a) für Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Ziff. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes gehören,
 - b) für Stiftungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5; fallen die Einkünfte in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer von der Körperschaftsteuer befreiten Stiftung an, ist Satz 1 anzuwenden.
- (3) Absatz 2 Satz 1 gilt entsprechend für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1, soweit ihre Einkünfte in einem inländischen Betrieb anfallen.
- (4) Die Körperschaftsteuer ermäßigt sich auf 46 vom Hundert
 1. bei Kreditinstituten in der Form einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Ausnahme von öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen für Einkünfte aus dem langfristigen Kommunalkredit-, Realkredit- und Meliorationskreditgeschäft,
 2. bei Staatsbanken, soweit sie Aufgaben staatswirtschaftlicher Art erfüllen,
 3. bei privaten Bausparkassen für Einkünfte aus dem langfristigen Kommunalkredit- und Realkreditgeschäft,
 4. bei reinen Hypothekenbanken,
 5. bei gemischten Hypothekenbanken für die Einkünfte aus den in den §§ 1, 5 des Hypothekenbankgesetzes bezeichneten Geschäften,
 6. bei Schiffspfandbriefbanken,
 7. bei der Industriekreditbank Aktiengesellschaft, Deutsche Industriebank, der Berliner Industriebank Aktiengesellschaft und der Saarländischen Investitionskreditbank Aktiengesellschaft für Einkünfte aus dem langfristigen Kreditgeschäft,
 8. bei Kreditgenossenschaften,
 9. bei Zentralkassen, die sich auf ihre eigentlichen genossenschaftlichen Aufgaben beschränken; das gilt auch für Zentralen, die in Form einer Kapitalgesellschaft betrieben werden.
- (5) Die Körperschaftsteuer ermäßigt sich auf 44 vom Hundert bei öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen.
- (6) Zur Berechnung der Körperschaftsteuer wird das zu versteuernde Einkommen auf volle zehn Deutsche Mark nach unten abgerundet.
- (7) Wird die Einkommensteuer auf Grund der Ermächtigung des § 51 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes herabgesetzt oder erhöht, so ermäßigt oder erhöht sich die Körperschaftsteuer entsprechend.
- (8) Die Körperschaftsteuer mindert oder erhöht sich nach den Vorschriften des Vierten Teils.
- (9) Die Körperschaftsteuer beträgt beim Zweiten Deutschen Fernsehen, Anstalt des öffentlichen Rechts, für das Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 8 vom Hundert der Entgelte (§ 10 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes) aus Werbesendungen. Die Absätze 6 und 7 gelten entsprechend.

I. Regelbesteuerung (Abs. 1 aF)

Überblick: Unter dem KStAnrechnungsverfahren (eingeführt durch das KStRG v. 31.8.1976, abgeschafft durch das StSenkG v. 23.10.2000) legte Abs. 1 aF die tarifliche Vorbelastung thesaurierter Gewinne mit zuletzt 40 % fest (The-saurierungssatz). Bei in das Anrechnungsverfahren einbezogenen Körperschaf-ten wurde dieser RegelStSatz im Fall von Gewinnausschüttungen gem. Abs. 5 aF iVm. § 27 Abs. 1 aF durch Herstellung der Ausschüttungsbelastung von zu-letzt 30 % korrigiert. Die KSt. der ausschüttenden Gesellschaft konnte der An-teilseigner gem. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG aF auf seine KSt. oder ESt. an-rechnen. Definitiv war der RegelStSatz für nicht abziehbare Ausgaben iSd. § 31 Abs. 1 Nr. 4 aF sowie bei nicht in das Anrechnungsverfahren einbezogenen Körperschaften. Nicht zur Anrechnung berechtigt waren insbes. beschränkt KStpfl., sofern sie die Kapitalerträge nicht in einem inländ. Betrieb erzielten (§§ 51, 50 Abs. 1 Nr. 2 aF). Mit der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens durch das StSenkG v. 23.10.2000 wurde der RegelStSatz ab dem VZ 2001 auf 25 % gesenkt und als Definitivbelastung ausgestaltet.

Entwicklung des Regelsteuersatzes: s. Anm. 4.

Geltungsbereich des Regelsteuersatzes: Der RegelStSatz des Abs. 1 aF fand Anwendung auf alle KStpfl., sofern diese nicht nach Abs. 2 und 3 aF vom Gel-tungsbereich des Abs. 1 aF ausgenommen wurden.

Bis zum VZ 1998 setzte Abs. 2 Satz 1 aF für Körperschaften, Personenvereini-gungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–6 einen ermäßigten KStSatz von zuletzt 42 % fest. Abs. 2 Satz 2 aF sah wiederum bestimmte Rück-ausnahmen von diesem ermäßigten KStSatz und damit die Anwendung des Re-gelStSatzes des Abs. 1 aF vor (s. Anm. 31). Der ermäßigte KStSatz war nach Abs. 3 aF auch auf beschränkt KStpfl. anzuwenden. Im Umkehrschluss fand der RegelStSatz des Abs. 1 aF damit in VZ bis 1998 Anwendung auf

- unbeschränkt stpfl. KapGes. (§ 1 Abs. 1 Nr. 1);
- sonstige unbeschränkt stpfl. Körperschaften, deren Leistungen bei den Emp-fängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gehören; dies sind Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 so-wie kstpfl. Realgemeinden (§ 3 Abs. 2) und wirtschaftliche Vereine, wenn sie Mitgliedschaftsrechte gewähren, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleich-stehen (vgl. Abschn. 96 Abs. 1 KStR 1995; BFH v. 23.9.1970 – I R 22/67, BStBl. II 1971, 47; § 20 EStG Anm. 156, 160);
- unbeschränkt stpfl., nach § 5 stbefreite Körperschaften, soweit diese partiell stpfl. Einkünfte erzielen; Voraussetzung dafür ist, dass sie in der Rechtsform einer KapGes., einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder eines wirtschaftlichen Vereins, der einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehende Mitgliedschaftsrechte gewährt, betrieben werden;
- nicht stbefreite, unbeschränkt stpfl. rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Stif-tungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5) mit Ausnahme von unter Staatsaufsicht stehenden und in der Rechtsform der Stiftung geführten Sparkassen.

Der RegelStSatz des Abs. 1 aF galt bis zum VZ 1980 nicht, soweit bestimmte Kreditinstitute gem. § 23 Abs. 4 KStG 1977 einen ermäßigten KStSatz von 46 % und öffentliche oder unter Staatsaufsicht stehende Sparkassen gem. § 23 Abs. 5 KStG 1977 einen Satz von 44 % in Anspruch nehmen konnten (s. Anm. 33).

Für die VZ 1999 und 2000 wurde der Geltungsbereich des Abs. 1 aF auf alle KStpfl. erweitert. Denn durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 wurde

nicht nur der RegelStSatz auf 40 % gesenkt, sondern auch die bisherigen Abs. 2 und 3 aufgehoben. Damit unterlagen auch nicht in das KStAnrechnungsverfahren einbezogene Körperschaften unabhängig von ihrer unbeschränkten oder beschränkten StPflcht dem RegelStSatz des Abs. 1 aF. Aus dem sachlichen Geltungsbereich des Abs. 1 aF wurden in den VZ 1999 und 2000 nur Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG zzgl. der darauf anzurechnenden KSt. sowie Übernahmegewinne zzgl. der darauf lastenden KSt. herausgenommen und einem SonderStSatz von 45 % unterworfen, wenn dafür bei der ausschüttenden bzw. umgewandelten Gesellschaft mit 45 % belastetes EK als verwendet galt (s. Anm. 30).

II. Modifikation des Regelsteuersatzes im VZ 1999 und 2000 für empfangene Ausschüttungen aus einem EK 45 (Abs. 2 aF)

30

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 28.12.1999, BStBl. I 2000, 70; OFD Berlin v. 25.6.2000, FR 2000, 1165; OFD Cottbus v. 21.11.2001 – S 2800 - 2 - St 222, S 2830 - 7 - St 222, nv.

Überblick: Die KSt. betrug bei einer anrechnungsberechtigten Körperschaft nach der Neufassung des Abs. 2 Sätze 1–4 durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 weiterhin 45 % der Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG zzgl. der darauf entfallenden KSt., wenn die Einnahmen aus Gewinnausschüttungen bzw. Vermögensmehrungen einer anderen Anrechnungskörperschaft stammten und bei dieser dafür mit 45 % belastetes EK als verwendet galt. Nach Abs. 2 Satz 5, der durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999 angefügt wurde, galten die Sätze 1–4 für den bei der Umwandlung einer Körperschaft in eine PersGes. entstehenden Übernahmegewinne (§ 4 Abs. 4 UmwStG) entsprechend, soweit dieser auf Gewinnrücklagen der übertragenden Gesellschaft mit einer KStBelastung von 45 % zzgl. der darauf lastenden KSt. (§ 10 UmwStG aF) entfiel.

Bedeutung: Mit der Neufassung des Abs. 2 Sätze 1–4 durch das StEntlG 1999/2000/2002 sollte insbes. verhindert werden, dass innerhalb von Konzernen bis zum 31.12.1998 entstandene und daher mit 45 % belastete Gewinne zum Zweck der StEntlastung auf 40 % ausgeschüttet wurden. Nach Einschätzung des Gesetzgebers hätten die Erfahrungen mit der StSatzsenkung durch das StandOG gezeigt, dass derartige Gestaltungsmöglichkeiten genutzt werden (vgl. BTDrucks. 14/23, 193). Aufgrund der Neuregelung wurde für eine Ausschüttung als verwendet geltendes EK 45 bei der Empfänger-Gesellschaft in derselben Höhe wie zuvor bei der ausschüttenden Gesellschaft belastet.

Mit der durch das StBereinG 1999 rückwirkend für den VZ 1999 eingeführten Regelung in Abs. 2 Satz 5, wonach der SonderStSatz von 45 % auch auf bestimmte Übernahmegewinne anzuwenden war, sollte eine Gesetzeslücke geschlossen werden. Denn nach Abs. 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 unterlagen Übernahmegewinne (§ 4 Abs. 4 UmwStG) einer KapGes. aus der Umwandlung einer (Tochter-)KapGes. in eine PersGes. auch insoweit dem RegelStSatz von 40 % und nicht dem erhöhten StSatz von 45 %, als dieser Gewinn auf Gewinnrücklagen einer Körperschaft entfiel, die mit einer KSt. von 45 % belastet waren. Gleichzeitig war die anzurechnende KSt. der (Tochter-)KapGes. – soweit sie aus dem EK 45 stammte – nach § 10 UmwStG aF mit 45 % bei der (Mutter-)KapGes. anzurechnen. Daraus ergab sich eine Ungleichbehandlung gegenüber Fällen, in denen EK 45 an die (Mutter-)KapGes. ausgeschüttet wurde. Die daraus folgenden Umgestaltungsgestaltungen wollte der Gesetzgeber unterbinden (BTDrucks. 14/2070, 23 f.).

Persönlicher Geltungsbereich (Abs. 2 Sätze 1 und 4 aF): Der SonderStStz von 45 % galt nur für unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gehörten (Abs. 2 Satz 1), dh. für in das Anrechnungsverfahren einbezogene Körperschaften (§ 27 Abs. 1, § 43 aF). Auf alle anderen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, vor allem auch auf beschränkt KStpfl. mit ihren inländ. Betriebsstätteneinkünften, fand der RegelStStz von 40 % nach Abs. 1 auch dann Anwendung, wenn sie Gewinnausschüttungen empfangen, für die bei der ausschüttenden Gesellschaft EK 45 als verwendet galt. Abs. 2 aF war auch nicht auf Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts anzuwenden (vgl. OFD Berlin v. 25.6.2000, FR 2000, 1165). Mit dem Ausschluss der nichtanrechnungsberechtigten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen von der Anwendung des erhöhten KStSatzes nach Abs. 2 sollte deren Überbesteuerung vermieden werden. Nach Abs. 2 Satz 4 fand der SonderStStz ausdrücklich auch keine Anwendung auf stbefeite gemeinnützige Körperschaften und Personenvereinigungen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9, soweit Gewinnausschüttungen bei diesen in einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb iSd. § 14 AO anfielen.

Zeitlicher Geltungsbereich: Die Neuregelung des Abs. 2 Sätze 1–4 durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 galt für Ausschüttungen, die ab dem VZ 1999 zu erfassen waren (§ 54 Abs. 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002). Ohne Bedeutung war es, für welchen VZ die Ausschüttungen erfolgten. Bei empfangenden Körperschaften mit abweichendem Wj. war Abs. 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 bereits auf Ausschüttungen anzuwenden, die ab dem Wj. 1998/1999 und damit ab dem VZ 1999 (§ 7 Abs. 4 Satz 2) zu erfassen waren. Die Regelung galt bis zum VZ 2000 (§ 34 Abs. 1 idF des StSenkG im Umkehrschluss). Bei einem vom Kj. abweichenden Wj. der Körperschaft erfolgte die Anwendung letztmals für den VZ 2001, wenn das erste im VZ 2001 endende Wj. vor dem 1.1.2001 begann (§ 34 Abs. 1a idF des StSenkG im Umkehrschluss). Mit der Abschaffung des KStAnrechnungsverfahrens und der vollständigen Neufassung des § 23 wurde die Vorschrift in § 34 Abs. 10a Satz 2–5 idF des StSenkG v. 23.10.2000 (= § 34 Abs. 12 idF des 5. Steuerbeamten-AusbildungsG v. 23.7.2002, BGBl. I 2002, 2715, BStBl. I 2002, 714) übernommen und um eine Regelung für Gewinnausschüttungen und Vermögensmehrungen erweitert, für die bei der ausschüttenden Gesellschaft EK 40 als verwendet galt (s. Anm. 17).

Der durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999 ergänzte Satz 5 des Abs. 2 war gem. § 54 Abs. 9 Satz 1 idF des StBereinG 1999 erstmals für den VZ 1999 anzuwenden. Damit waren von der Neuregelung auch solche Umwandlungen betroffen, bei denen der Umwandlungsstichtag und ggf. der Umwandlungsbeschluss im Jahr 1999 noch vor der Verkündung (29.12.1999) und ggf. sogar vor Bekanntwerden des Entwurfs des StBereinG 1999 lagen. Die Vorschrift galt bis zum VZ 2000 (§ 34 Abs. 1 idF des StSenkG v. 23.10.2000 im Umkehrschluss). Im Gegensatz zu den Sätzen 1–4 fand Satz 5 keine Fortgeltung in § 34 Abs. 10a Sätze 2 ff. idF des StSenkG.

Grundtatbestand (Abs. 2 Satz 1): Empfangen anrechnungsberechtigte Körperschaften von einer anderen Anrechnungskörperschaft Gewinnausschüttungen oder sonstige Vermögensmehrungen (Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG), so fand Abs. 2 Satz 1 auf diese Einnahmen Anwendung, wenn dafür bei der ausschüttenden Körperschaft EK 45 (Teilbetrag nach § 54

Abs. 11 aF) als verwendet galt. Dem SonderStSatz von 45 % unterlagen damit sowohl Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) als auch Bezüge, die aus einer Kapitalherabsetzung oder aus der Auflösung einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft stammten (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Auf die KSt., die auf die Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG entfiel (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aF), fand der SonderStSatz ebenfalls Anwendung. Ausgenommen waren Einnahmen, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 oder Nr. 2 Satz 2 EStG nicht stpfl. waren oder bei denen die KSt. durch den StAbzug abgegolten wurde (§ 51 aF, nunmehr § 32). Für die Anwendung des Abs. 2 war es unerheblich, ob die Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG den Einkünften aus Kapitalvermögen oder gem. § 20 Abs. 3 EStG einer anderen Einkunftsart zuzuordnen waren (BMF v. 28.12.1999, BStBl. I 2000, 70). Damit war der SonderStSatz von 45 % auch anzuwenden, wenn der Dividendenbezug über eine zwischengeschaltete PersGes. erfolgte. Ebenso konnte der an einer Körperschaft mittelbar über eine PersGes. beteiligte Anteilseigner die KStAnrechnung für die an ihn über eine PersGes. gezahlte Gewinnausschüttung in Anspruch nehmen. Zur Anwendung des Abs. 2 bei Organgesellschaften, die Ausgleichszahlungen gem. § 16 leisten, vgl. DÖRSCH/PUNG, DB 1999, 867 (872).

Anwendung auf Übernahmegewinne (Abs. 2 Satz 5): Der erhöhte StSatz von 45 % fand auch Anwendung auf den bei der Umwandlung einer Körperschaft in eine PersGes. entstandenen Übernahmegewinn (§ 4 Abs. 4 UmwStG), soweit dieser auf Gewinnrücklagen der übertragenden Gesellschaft mit einer KStBelastung von 45 % zzgl. der darauf lastenden KSt. (§ 10 UmwStG aF) entfiel.

Rechtsfolge: Abweichend von Abs. 1 unterlagen Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG zzgl. der anzurechnenden oder zu vergütenden KSt. nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aF einem StSatz von 45 %. Dieselbe Rechtsfolge galt für Übernahmegewinne (§ 4 Abs. 4 UmwStG) zzgl. der darauf lastenden KSt. In der EK-Gliederung führten die Einnahmen abzüglich der darauf lastenden KSt. zu einem Zugang zum EK 45. Die empfangende Gesellschaft konnte im Rahmen ihrer Veranlagung die KSt. der ausschüttenden Gesellschaft auf die Ausschüttungen gem. § 49 Abs. 1 aF iVm. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG aF anrechnen.

Da Abs. 2 seinem Wortlaut nach den erhöhten StSatz auf Einnahmen und nicht auf Einkünfte anwandte, waren BA, die mit Einnahmen iSd. Abs. 2 zusammenhängen, nicht von diesen höher besteuerten Einnahmen, sondern von den nach Abs. 1 zu versteuernden übrigen Einkommensteilen abzuziehen. BA, die mit Einnahmen iSd. Abs. 2 zusammenhängen, wirkten sich nur dann mit 45 % aus, wenn ausschließlich mit 45 % zu versteuernde Gewinnausschüttungen vorlagen und daher die Begrenzung des erhöhten StSatzes auf das zVE nach Satz 3 eingriff. Der Effekt der Verdrängung von Abzugsbeträgen auf die nicht nach Abs. 2 aF mit 45 % zu versteuernden Einkommensbestandteile galt auch für einen Verlustausgleich. Trafen etwa stpfl. ausländ. Einkünfte mit Gewinnausschüttungen nach Abs. 2 und einem Verlustausgleich zusammen, so erfolgte vorrangig ein Abzug des Verlustausgleichs von den ausländ. Einkünften (zur Aufteilung von Abzugsbeträgen bei Anwendung von SonderStSätzen s. allg. Anm. 25).

Die KSt. beträgt höchstens 45 % des zVE (Abs. 2 Satz 3 aF), um insbes. im Verlustfall eine übermäßige Besteuerung zu verhindern (BTDrucks. 14/23, 192). Die Regelung griff zB ein, wenn das zVE infolge eines Verlustausgleichs oder Verlustabzugs niedriger war als die Einnahmen, die dem StSatz von 45 % unterlagen.

Die Verweisung in Abs. 2 Satz 2 aF auf § 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 aF betraf die Höhe des Betrags, auf den der StStz von 45 % anzuwenden war. § 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 aF fingierte, dass die gesamten Leistungen mit Ausnahme des als verwendet geltenden EK 01 und EK 04 aus dem EK 45 stammten, wenn die von der ausschüttenden Körperschaft erteilte Bescheinigung keine Angaben über die Höhe der Leistungen enthielt, für die EK 45 als verwendet galt.

III. Besteuerung Nichtanrechnungsberechtigter (Abs. 2 und 3 aF)

31 1. Ermäßigter Steuersatz für nicht anrechnungsberechtigte Körperschaften bis VZ 1998

Überblick: Für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, bei denen Gewinnausschüttungen nicht vorkamen oder deren Gewinnabführungen zu keiner Herstellung der Ausschüttungsbelastung gem. § 27 Abs. 1 aF führten, war durch die Abs. 2 und 3 aF, aufgehoben durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 mit Wirkung ab VZ 1999, ein ermäßigter KStStz von zuletzt 42 % vorgesehen.

Rechtentwicklung: Im Zuge der Einführung des KStAnrechnungsverfahrens durch das KStRG v. 31.8.1976 wurde in Abs. 2 ein ermäßigter KStStz von 50 % für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–6 eingeführt, sofern deren Leistungen bei den Empfängern nicht zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gehörten oder eine Stiftung iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 vorlag. Nach Abs. 3 aF galt der ermäßigte KStStz auch für beschränkt KStpfl., soweit deren Einkünfte in einem inländ. Betrieb anfielen. Durch das StÄndG v. 18.8.1980 wurde in Abs. 3 die Voraussetzung des Anfalls der Einkünfte in einem inländ. Betrieb gestrichen. Der KStStz von 50 % fand bis einschließlich VZ 1989 Anwendung. Für die VZ 1990–1993 wurde der ermäßigte KStStz auf 46 % (StReformG 1990 v. 25.7.1988) und für die VZ 1994–1998 auf 42 % (StandOG v. 13.9.1993) gesenkt. Im Zuge der Absenkung des RegelStStzes in Abs. 1 aF auf 40 % wurde der ermäßigte KStStz in Abs. 2 aF und damit auch die Verweisung in Abs. 3 aF auf diesen aufgehoben (StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999). Der neue Abs. 2 regelte ab dem VZ 1999 einen anderen Bereich (s. Anm. 30), während Abs. 3 ersatzlos gestrichen wurde.

Bedeutung des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes: Der ermäßigte KStStz sollte die fehlende Entlastungswirkung mangels Herstellung der Ausschüttungsbelastung durch einen niedrigeren DefinitivStStz abfangen. In der Höhe sollte der ermäßigte KStStz bei Einführung des KStAnrechnungsverfahrens durch das KStRG v. 31.8.1976 im Wesentlichen die StBelastung vor In-Kraft-Treten des KStG 1977 fortführen (BTDrucks. 7/5310, 7). Mit der Absenkung des RegelStStzes des Abs. 1 aF wurde der ermäßigte KStStz des Abs. 2 aF sukzessive mit abgesenkt. Zur Europarechtskonformität des ermäßigten KStStzes für beschränkt KStpfl. (sog. BetriebsstättenStStz) nach Abs. 3 aF s. Anm. 32.

Persönlicher Geltungsbereich: Der ermäßigte KStStz der Abs. 2 und 3 aF fand auf alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen Anwendung, soweit sie nicht in das KStAnrechnungsverfahren einbezogen waren.

► *Nach Abs. 2 aF* unterlagen dem ermäßigten KStStz:

- VVaG (§ 1 Abs. 1 Nr. 3);

- sonstige juristische Personen des privaten Rechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4; ausgenommen davon sind nicht stbefeite rechtsfähige Stiftungen;
 - nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten und andere Zweckvermögen des privaten Rechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5; ausgenommen davon sind nicht stbefeite nicht rechtsfähige Stiftungen;
 - Sparkassen, die unter Staatsaufsicht stehen und in der Rechtsform der Stiftung geführt werden;
 - Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 4);
 - gemeinnützige Körperschaften, einschließlich stbefeiter Stiftungen, sowie Berufsverbände und politische Parteien mit ihrem Einkommen aus einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sofern diese in einer der Rechtsformen des § 1 Abs. 1 Nr. 3–6 geführt werden;
 - stbefeite Pensions- und Unterstützungskassen, die in der Rechtsform eines Vereins oder einer Stiftung betrieben werden und im Fall einer Überdotierung einer teilweisen Besteuerung nach § 5 Nr. 3, § 6 unterliegen.
- *Nach Abs. 3 aF* unterlagen dem ermäßigten KStSatz beschränkt KStpfl.

2. Sonderproblem: Europarechtskonformität des Betriebsstättensatzes

32

Schrifttum: MEILICKE, Diskriminierung beschränkt stpfl. EG-Ausländer und Niederlassungsfreiheit (Art. 52, 58 EWG-Vertrag), RIW 1989, 640; THÖMMES, Betriebsstätten-Besteuerung und EG-Binnenmarkt, IWB (1992) F. EG, Gr. 2, 193; SASS, Zum Einfluß der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte. ESt.- und KStPflicht, DB 1992, 857; RÄDLER/LAUSTERER, StandOG: Verstärkte StSatzDiskriminierung ausländischer Betriebsstätten ein klarer Verstoß gegen EWG-Vertrag und DBA, DB 1993, 451; RÄDLER/LAUSTERER, Die EWG-vertragswidrige Diskriminierung inländ. Betriebsstätten von EG-KapGes. durch den KStSatz nach dem StandOG, DB 1994, 699; SASS, Einflüsse des Binnenmarktes auf die nationalen Steuerordnungen, DStJG 19 (1995), 31; THÖMMES, Tatbestandsmäßigkeit und Rechtfertigung steuerlicher Diskriminierungen nach EG-Recht, in Gedächtnisschr. Knobbe-Keuk, Köln 1997, 795; HERZIG/DAUTZENBERG, Die Einwirkungen des EG-Rechts auf das deutsche Unternehmenssteuerrecht, DB 1997, 8; SASS, Einfluß der EuGH-Rechtsprechung auf die direkten Steuern und Schadensersatzfolgen, in Festschr. Debatin, München 1997, 381; HERZIG/DÖTSCH, KSt. 2000, DB 1998, 15; WASSERMAYER, Zwingt die Rechtsentwicklung zum Abschluß multilateraler Abkommen?, DB 1998, 28; KUMPF/ROTH, StEntlG 1999/2000/2002: Änderungen für Steuerausländer, DB 1999, 1132; SCHÖN, Freie Wahl zwischen Zweigniederlassung und Tochtergesellschaft – ein Grundsatz des Europäischen Unternehmensrechts, EWS 2000, 281; KAEFFER, Anm. zum Urteil des FG Köln v. 8.2.2001, IWB (2001), F. 3a Gr. 1, 955; LAUSTERER, Das Ärgernis Betriebsstätten-Diskriminierung, IStR 2001, 212; DAUTZENBERG, Anm. zum Urteil des FG Köln v. 8.2.2001, FR 2001, 585; DAUTZENBERG, Das EG-rechtliche Gleichbehandlungsgebot für Betriebsstätten und TochterKapGes., EWS 2001, 270; POHL/RAUPACH, Einwirkung des Europarechts auf das Internationale Steuerrecht, in Festschr. 50 Jahre Deutsches Anwaltsinstitut, Münster 2003, 489; SCHNITGER, Möglichkeit zur Präzisierung des europarechtlichen Prinzips der Rechtsformwahlfreiheit und KStGuthaben für Betriebsstätten ausländ. KapGes. gemäß § 37 KStG – Vorlagenfrage an den EuGH in der Rs. CLT-UFA, IStR 2004, 821; CLOER, Schlussanträge des Generalanwalts vom 14.4.2005 in der Rechtssache C-253/03, CLT-UFA SA gegen Finanzamt Köln-West, EWS 2005, 276; DÖRR, Die Rechtssache CLT-UFA: Ein Medienkonzern im Rampenlicht des EuGH – Oder: Wieviel Rechtsformneutralität fordert der steuerliche Binnenmarkt?, Der Konzern 2005, 576; SCHNITGER, Früherer fester Betriebsstätten-StSatz von 42 vH KSt. EU-widrig? – Anmerkung zum Schlussantrag im EuGH-Verfahren Rs. C-253/03, IStR 2005, 379, 388; THÖMMES, Rechtsformneutralität bei der Besteuerung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländ. Unternehmen, IWB (2005), F. 11a, 861; KAHLERT/STEINHÄUSER, Anm. zum EuGH-Urteil v. 23.2.2006, EWIR 2006, 235; LANG, Gemeinschaftsrechtliche Ver-

pflichtung zur Rechtsformneutralität im Steuerrecht?, IStR 2006, 397; THÖMMES, Diskriminierung von Betriebsstätten gegenüber Tochtergesellschaften – Anmerkung zum EuGH-Urteil v. 23.2.2006, IWB (2006), F. 11a, 1000; TROSSEN, Europarechtswidrigkeit des Betriebsstätten-Satzes – Anmerkung zum EuGH-Urteil v. 23.2.2006, GmbH-StB 2006, 91; GOSCH, KStBelastung des Betriebsstätten-Gewinns einer EU-Kapitalgesellschaft, Anmerkung zum BFH-Urteil v. 9.8.2006 – I R 31/01, BFH-PR 2007, 19.

Problemstellung: Die europarechtl. Bedeutung des § 23 besteht darin, dass er in Abs. 3 aF iVm. Abs. 2 aF einen definitiven StStz von zuletzt 42 % auf den Gewinn beschränkt KStpfl. in ihren inländ. Betriebsstätten vorsah, während für inländ. Tochtergesellschaften ausländ. Muttergesellschaften die niedrigere Ausschüttungsbelastung von zuletzt 30 % zur Anwendung kam. Der gegenüber dem RegelStStz des Abs. 1 von 45 % (bis VZ 1998) lediglich leicht ermäßigte KStStz von zuletzt 42 % sollte als „Mischsatz“ zwischen Thesaurierungs- und AusschüttungsStStz in etwa den Verhältnissen bei den ins Anrechnungsverfahren einbezogenen Körperschaften entsprechen, wobei unterstellt wurde, nur ein Teil des Gewinns würde ausgeschüttet und unterläge damit der niedrigeren Ausschüttungsbelastung (vgl. KUMPF/ROTH, DB 1999, 1132). Zu einer Schlechterstellung der Betriebsstätte gegenüber einer ausschüttenden KapGes. kam es bereits ab einer Ausschüttungsquote von 14 % (s. Einf. KSt. Anm. 175). Ab dem VZ 1999 bis zur Abschaffung des Anrechnungsverfahrens ab dem VZ 2001 wurden beschränkt Stpfl. sogar dem vollen RegelStStz des Abs. 1 aF von 40 % unterworfen und damit gegenüber inländ. (Tochter)KapGes. noch stärker benachteiligt (vgl. Steuerfachausschuss des IDW, Wpg. 1999, 26 [34]). Denn damit wurden Betriebsstätten-Gewinne in derselben Höhe besteuert wie thesaurierte Gewinne inländ. Körperschaften.

Entscheidung des EuGH im CLT-UfA-Verfahren: Aufgrund des Vorlagebeschlusses des BFH v. 1.4.2003 – I R 31/01 (BStBl. II 2003, 669) hat EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 – CLT-UfA, EuGHE 2006, I-1831; FR 2006, 590) entschieden, dass der ermäßigte DefinitivStStz von 42 % für inländ. Betriebsstätten von EU-Gesellschaften gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43, 48 EGV verstoße. Er stützt seine Entscheidung auf einen Vergleich der Besteuerung einer inländ. Tochtergesellschaft, die ihren Gewinn vollständig an ihre ausländ. Muttergesellschaft ausschüttet, mit der Besteuerung einer deutschen Zweigniederlassung einer ausländ. Gesellschaft, im Urteilsfall einer luxemburgischen Gesellschaft. Denn beide befänden sich in einer vergleichbaren Situation, da die Gewinne der Tochtergesellschaft bzw. der inländ. Zweigniederlassung jeweils dem ausländ. Unternehmen (Muttergesellschaft bzw. Stammhaus) zur Verfügung stünden. Auch das Argument, die Anwendung des niedrigeren AusschüttungsStStzes nach § 27 aF nur auf Tochtergesellschaften sei gerechtfertigt, um eine Doppelbelastung der in Deutschland unbeschränkt Stpfl. zu verhindern, akzeptiert der EuGH nicht. Denn der AusschüttungsStStz gelte nicht nur für Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an inländ. Muttergesellschaften, sondern ebenso für Gewinnausschüttungen an Muttergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat. Eine Gesamtbetrachtung der Steuerbelastung der Tochter- und der Muttergesellschaft im Vergleich zur Gesamtbelastung der Zweigniederlassung und des luxemburgischen Stammhauses lehnt der EuGH ab. Die zusätzliche Frage, ob der Betriebsstätten-Satz europarechtkonform auf die damalige Ausschüttungsbelastung von 30 % (§ 27 Abs. 1) oder nur auf die Ausschüttungsbelastung zzgl. der im Streitjahr 1994 nach der Mutter-Tochter-Richtlinie v. 23.7.1990 – 90/435/EWG (ABl. EG L 225/6) noch zulässigerweise erhobenen KapErtrSt. von 5 % auf Gewinnausschüttun-

gen, dh. auf 33,5 % zu reduzieren ist, ließ der EuGH offen. Dabei handele es sich um eine nationale Rechtsfrage, für deren Auslegung die nationalen Gerichte zuständig seien.

Entscheidung des BFH im CLT-UfA-Verfahren: Nachdem der EuGH die Frage, welcher StStatz statt des ermäßigten KStSatzes von 42 % europarechtskonform sei, offen gelassen hatte, entschied der BFH (Urt. v. 9.8.2006 – I R 31/01, BFH/NV 2007, 158), dass im VZ 1994 eine ausländ. EU-KapGes. mit ihrem durch eine inländ. Betriebsstätten erzielten Gewinn einer KStBelastung von 33,5 %, allenfalls von 33,885 % unterliege. Denn der Gewinn unterliege neben der Ausschüttungsbelastung einer gedachten inländ. KapGes. von 30 % zusätzlich einer KapErtrSt. von 5 % auf einen von der gedachten TochterKapGes. nach Abzug der Ausschüttungsbelastung ausschüttbaren Gewinn von 70 %, zusammen also einer Belastung von 33,5 %. Als Vergleichsmaßstab sei eine selbständige inländ. Tochtergesellschaft im Verhältnis zu ihrer ausländ. Muttergesellschaft bei einer unmittelbaren Vollausschüttung zu simulieren. Denn eine Betriebsstätte hätte den Transfer des im laufenden Jahr erwirtschafteten Gewinns an ihr Stammhaus nicht im Hinblick auf die nach der Mutter-Tochter-Richtlinie v. 22.7.1990 – 90/435/EWG (ABl. EG L 225/6) nur bis zum 30.6.1996 zulässige, für sie ohnehin nur virtuelle Erhebung von KapErtrSt. steuerplattend hinauszuögern können. Mangels Auswirkungen im konkreten Fall blieb unbeantwortet, ob die Steuerbelastung von 33,5 % um weitere 0,385 % zu erhöhen sei, weil bei einer unterstellten Vollausschüttung einer Tochtergesellschaft die KSt. nicht abziehbar ist und daher weiterhin einem StStatz von 42 % unterliege.

Die Frage, ob der nach der Mutter-Tochter-Richtlinie im VZ 1994 noch zulässige Einbehalt einer KapErtrSt. von 5 % gegen primäres Gemeinschaftsrecht verstoße, ließ der BFH offen. Die europarechl. Bedenken dagegen seien zwar „prinzipiell nicht von der Hand zu weisen“, doch gebe es keinen Anlass zu einer erneuten Anrufung des EuGH. Denn der EuGH habe, obwohl ihm bei seiner Entscheidung alle tatsächlichen und rechtl. Gegebenheiten vorgelegen hätten, gerade keine Entscheidung zur KapErtrStBelastung getroffen.

BMF v. 17.10.2007 (BStBl. I 2007, 766) hat die Grundsätze festgelegt, nach denen der StStatz auf Gewinne zu ermitteln ist, die eine EU/EWR-KapGes. durch eine Betriebsstätte in Deutschland noch unter der Geltung des KStAnrechnungsverfahrens bis VZ 2000 erzielte. Danach ist ein StStatz anzuwenden, als ob die Betriebsstätte fiktiv ihre Gewinne voll ausgeschüttet hätte. Das BMF geht bei der Festlegung des StSatzes von dem für den jeweiligen VZ maßgebenden AusschüttungsStStatz zzgl. SolZ aus. Nichtabziehbare BA erhöhen den StStatz. Er wird eine Vollausschüttung der handelsrechtl. Betriebsvermögensmehrung eines Wj. unterstellt. Der Ausschüttungsbetrag unterliegt der KapErtrSt. auf Dividenden, soweit dies nach dem jeweiligen DBA und der Mutter-Tochter-Richtlinie im entsprechenden VZ zulässig war. Damit lässt sich nicht vortragen, die Betriebsstätte müsse mit einer inländ. Tochtergesellschaft verglichen werden, die in einem späteren VZ und damit zu einem Zeitpunkt ausgeschüttet hat, zu dem nach der Mutter-Tochter-Richtlinie überhaupt kein KapErtrStEinbehalt mehr zulässig war.

Stellungnahme: EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 – CLT-UfA (EuGHE 2006, I-1831 = FR 2006, 590) setzt konsequent die Rspr. zur Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch diskriminierende Steuerregelungen fort. Denn nach stRspr. des EuGH ist ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dann anzunehmen, wenn ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Stpfl. bei der freien Rechtsformwahl zwischen TochterKapGes. und Zweigniederlassung

durch stl. Regelungen behindert wird (so erstmals EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 [avoir fiscal], EuGHE 1986, 273). Der EuGH hatte diesen Grundsatz auch bereits auf eine höhere stl. Belastung von Betriebsstätten gegenüber TochterKapGes. angewandt (EuGH v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97 – Royal Bank of Scotland, EuGHE 1999, I-2651; DB 1999, 1197). Mit dem CLT-UfA-Urteil bestätigt er den aus der Niederlassungsfreiheit abgeleiteten Grundsatz der freien Rechtsformwahl an dem Vergleichspaar einer den Gewinn vollständig ausschüttenden Tochtergesellschaft gegenüber einer Zweigniederlassung und stellt damit zugleich die Europarechtswidrigkeit des gespaltenen KStSatzes unter dem Anrechnungsverfahren fest. Auch wenn der EuGH im CLT-UfA-Verfahren keine Entscheidung zu einer möglichen Europarechtswidrigkeit eines KapErtrStEinbehalts getroffen hat, so ist uE spätestens mit EuGH v. 14.12.2006 – Rs. C-170/05 – Denkavit (EuGHE 2006, I-11949; IStR 2007, 62; in diesem Sinn bereits EFTA-Gerichtshof v. 23.11.2004 – Rs. E-1/04 – Fokus Bank, IStR 2005, 55) ein KapErtrStEinbehalt unabhängig von den Beteiligungsvoraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie zumindest dann europarechtswidrig, wenn es im Ansässigkeitsstaat zu keiner Anrechnung der Quellensteuer kommt.

33 **IV. Ermäßigte Steuersätze für Kreditinstitute (Abs. 4 und 5 aF)**

Für Kreditinstitute galten seit jeher Ermäßigungen gegenüber der allg. für Körperschaften geltenden Tarifbelastung. Sie wurden entweder subjektiv begünstigt oder objektiv mit bestimmten Kreditgeschäften durch Anwendung niedrigerer StSätze. Durch die KStReform 1977 sollte die weitgehende Tarifzersplitterung für Kreditinstitute und Sparkassen beseitigt werden. Es wurden zwei SonderStSätze beibehalten: ein ermäßigter StSatz von 46 % für Kreditinstitute (Abs. 4) und von 44 % für Sparkassen (Abs. 5). Die Ermäßigungen wurden durch das SubvAbbauG v. 26.6.1981 gestrichen. Unter Staatsaufsicht stehende und als Stiftung geführte Sparkassen wurden jedoch in Abs. 2 Buchst. b aufgenommen, so dass der ermäßigte KStSatz für Nichtanrechnungsberechtigte Anwendung fand.

V. Abrundungs- und Verweisungsvorschriften (Abs. 6–8 aF)

34 **1. Abrundungsvorschrift (Abs. 6 aF)**

Aus Vereinfachungsgründen sah Abs. 6 idF des KStG 1977 (= Abs. 4 idF des SubvAbbauG v. 26.6.1981; aufgehoben ab dem VZ 1988 durch StReformG v. 25.7.1988) zur Berechnung der KSt. eine Abrundung des zu versteuernden Einkommens auf volle zehn deutsche Mark vor.

35 **2. Herabsetzung und Erhöhung der Körperschaftsteuer aus konjunkturpolitischen Gründen (Abs. 7 aF)**

Abs. 7 idF des KStG 1977 entspricht Abs. 2. Zur Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 7 s. Anm. 26 ff.

36 **3. Herstellung der Ausschüttungsbelastung (Abs. 8 aF iVm. § 27 aF)**

Überblick: Nach Abs. 8 idF des KStG 1977 minderte oder erhöhte sich die KSt. nach den Vorschriften des IV. Teil des Gesetzes (§§ 27 ff. KStG 1977) und damit nach den Regelungen zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung.

Rechtswicklung: Die Vorschrift wurde mit Einführung des KStAnrechnungssystems durch das KStRG v. 31.8.1976 mit Wirkung ab VZ 1977 als Abs. 8 in § 23 aufgenommen (= Abs. 6 idF des SubvAbbauG v. 26.6.1981 = Abs. 5 idF des StReformG 1990 v. 25.7.1988) und galt bis zur Abschaffung des Anrechnungsverfahrens durch das StSenkG v. 23.10.2000 mit Wirkung ab VZ 2001 (zum zeitlichen Geltungsbereich der Neuregelung s. Anm. 6).

Bedeutung der Verweisung: Die Verweisung auf die Vorschriften zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung verdeutlicht, dass der RegelStSatz des Abs. 1 für in das KStAnrechnungsverfahren einbezogene Körperschaften nicht endgültig war. Denn offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen von unbeschränkt kstplf. KapGes. waren nach § 27 Abs. 1 aF auf die Ausschüttungsbelastung von zuletzt 30 % herunter- oder heraufzuschleusen. Die einheitliche Ausschüttungsbelastung ausgeschütteter Gewinne war Voraussetzung für die Anrechnung oder Vergütung der KSt. auf Ebene des Anteilseigners nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG aF vor der Aufhebung durch das StSenkG v. 23.10.2000 und damit die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gewinnausschüttungen.

VI. Besteuerung des ZDF (Abs. 9 aF)

37

Schrifttum: OSSENBÜHL, Rundfunksanierung durch Steuervorteile – Betrachtungen zu §§ 7 Abs. 1, 23 Abs. 9 KStRG, Festschr. für Werner Flume, Bd. II, Köln 1978, 201.

Überblick: § 23 enthielt letztmals für den VZ 2000 eine Sonderregelung für die Besteuerung des Zweiten Deutschen Fernsehens (ZDF). Danach wurde beim ZDF für das Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen ein PauschalStSatz von zuletzt 6,4 % der Entgelte iSd. § 10 Abs. 1 UStG aus Werbesendungen festgesetzt.

Rechtswicklung: Der SonderStSatz von 8 % für Entgelte aus Werbesendungen des ZDF wurde in das KStG 1977 als Abs. 9 eingeführt (= Abs. 7 idF SubvAbbauG v. 26.6.1981). Durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 wurde er auf 7,4 % gesenkt (neuer Abs. 6), durch das StandOG v. 13.9.1993 auf 6,7 % und durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 auf 6,4 %. Das StSenkG v. 23.10.2000 verringerte den PauschalStSatz auf 4 % (neuer Abs. 3). Diese Regelung sollte gem. § 34 Abs. 1 idF des StSenkG ab dem VZ 2001 gelten. Sie gelangte nicht zur Anwendung, da durch das SFG v. 20.12.2001 der Abs. 3 einschließlich der Verweisung auf ihn in § 7 Abs. 1 rückwirkend ab dem VZ 2001 (§ 34 Abs. 3b idF des SFG = § 34 Abs. 6 idF des 5. Steuerbeamten-AusbildungsG v. 23.7.2002, BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) aufgehoben und durch eine Neuregelung in § 8 Abs. 1 Satz 2 ersetzt wurde.

Inhalt und Bedeutung: Bis zur Änderung durch das SFG v. 20.12.2001 verwies § 7 Abs. 1 Satz 1 für die Besteuerung des ZDF auf § 23. Danach unterlag das ZDF lediglich einer Besteuerung mit einem pauschalen KStSatz von zuletzt 6,4 % der Entgelte iSd. § 10 Abs. 1 UStG aus Werbesendungen. Hintergrund der Regelung ist, dass das ZDF als Anstalt des öffentlichen Rechts öffentlich-rechtl. Aufgaben erfüllt, soweit es Rundfunksendeanlagen betreibt und Rundfunksendungen veranstaltet. Insoweit ist das ZDF nicht gewerblich tätig (BVerfG v. 27.7.1971 – 2 BvF 1/68, 2 BvR 702/68, BVerfGE 31, 315 [329]). Die Erfüllung dieser aus Gebühreneinnahmen finanzierten hoheitlichen Aufgaben ist weder kst.- noch gewstplf. (vgl. Gesetzesbegründung zu § 8 Abs. 1 Satz 2 idF des SFG, BTDrucks. 14/7646, 32). Einer Besteuerung unterliegt das ZDF allerdings mit einem Betrieb gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4) wie

der Veranstaltung von Werbesendungen (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 [392]). Die Pauschalsteuer soll die Schwierigkeiten bei der Zuordnung von Aufwendungen zur wirtschaftlichen Tätigkeit der Veranstaltung von Werbesendungen oder zur hoheitlichen Sendetätigkeit vermeiden (vgl. BTDrucks. 14/7646, 32; zu den verfassungsrechtlichen Bedenken vgl. OSSEN-BÜHL, Festschr. Flume, Bd. II, 1978, 201; § 8 Anm. 25).

Neuregelung in § 8 Abs. 1 Satz 2: Durch das SFG wurde für alle öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten (Rundfunkanstalten der ARD und das ZDF) eine einheitliche Besteuerung in § 8 Abs. 1 eingeführt. Danach wird nicht mehr ein PauschalStSatz auf die Entgelte aus Werbesendungen erhoben, sondern 16 % der Entgelte der KSt. unterworfen (zur Neuregelung s. § 8 Anm. 25).